

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SOCIOECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**RACHEL DA SILVA CALDAS**

***ASSURANCE: UM ESTUDO DA VERIFICAÇÃO EXTERNA  
DOS INDICADORES *GLOBAL REPORTING INITIATIVE* (GRI-  
G4) NO BRASIL***

**FLORIANÓPOLIS - SC, 2017**

**RACHEL DA SILVA CALDAS**

***ASSURANCE: UM ESTUDO DA VERIFICAÇÃO EXTERNA  
DOS INDICADORES *GLOBAL REPORTING INITIATIVE* (GRI-  
G4) NO BRASIL***

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberton

**FLORIANÓPOLIS - SC, 2017**

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho à minha mãe, Adelir.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço em especial a Jeová Deus, pelo dom da vida e pela perseverança nos momentos mais difíceis.

À minha mãe, Adelir, pela base montada para me auxiliar com as minhas filhas e que permitiram que esse sonho fosse possível. Nesse mesmo sentido, agradeço a minha irmã Débora, por ter abdicado alguns anos de sua vida em meu favor pelo apoio nos cuidados com a casa e com as minhas filhas. Ao meu marido, Felipe, por sempre ter me incentivado a não desistir. Às minhas amigas de graduação Janaína Souza e Cláudia Nunes pelo incentivo e parceria nos trabalhos acadêmicos.

Diretamente, na realização deste trabalho, agradeço ao anjo enviado por Deus, minha amiga e colega de graduação, Janaína Ferreira, por ter me apresentado à minha coorientadora e pela variedade de opções que me ofereceu no momento de difícil escolha do tema para a realização de uma pesquisa acadêmica.

Agradeço imensamente a, Gabriela Borges, pelo auxílio e o apoio incansável e pelas ricas contribuições ao trabalho e pelo apoio psicológico nas etapas de realização desse sonho.

Ao professor Alberton, meu orientador, agradeço muitíssimo pelas valiosas contribuições na realização deste trabalho e pela atitude de ter aceitado a minha orientação.

Aos meus professores de graduação, aos meus colegas de curso e a Universidade Federal de Santa Catarina o meu muito obrigado.

E por fim, a todos que indiretamente contribuíram de alguma maneira para a realização deste trabalho.

## **EPÍGRAFE**

“Por trás de cada coisa bonita, há algum tipo de dor.”  
(Bob Dylan)

## RESUMO

CALDAS, Rachel da Silva. **Assurance:** um estudo da verificação externa dos indicadores *global reporting initiative* (gri-g4) no brasil. 2017. 68 p. Monografia (Curso de Graduação em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis - SC.

Os Relatórios de Sustentabilidade (RS) foram criados para demonstrar o desempenho socioambiental e econômico das organizações. Com o intuito de desenvolver normas globais para a elaboração de RS, a *Global Reporting Initiative* (GRI), criou diretrizes para a emissão de RS e indicadores padronizados para serem utilizadas universalmente. A GRI recomenda que seja feita a verificação externa dos RS e que sejam indicados no Sumário de Conteúdo da GRI quais indicadores foram submetidos à verificação externa. Nesse contexto, o objetivo geral desta pesquisa é identificar os indicadores de sustentabilidade da diretriz, GRI-G4 que as empresas brasileiras submetem à verificação externa. Quanto aos objetivos esta pesquisa é classificada como descritiva, de abordagem qualitativa, por meio de procedimento documental. A amostra deste estudo são as empresas listadas na Brasil, Bolsa, Balcão (B3) que submeteram os indicadores GRI-G4 à verificação externa, nos anos de 2014, 2015 e 2016. Os resultados permitiram conhecer quais indicadores foram mais submetidos à verificação externa, dentre eles destacam-se: o G4-10, relativo à força de trabalho; G4-20, o qual delimita a materialidade; G4-EC1, que indica o valor econômico direto gerado e distribuído e o G4-SO4 relacionado à comunicação e treinamento em políticas e procedimentos de combate à corrupção. A análise setorial apurou que os setores que mais efetuaram a verificação externa, foram: Energia Elétrica, Bancos, Transportes e Alimentos. Em relação às empresas prestadoras de serviços de asseguarção, percebe-se que a preferência das empresas da amostra foi pelas Auditorias independentes. Pode-se concluir que nos anos analisados, as empresas verificaram mais os indicadores econômicos e os que se relacionaram a geração de resultados e captação de investimentos, uma vez que, assegurar os RS é uma prática corporativa que confere boa imagem à empresa perante a sociedade e demais *stakeholders*. Além disso, o resultado desta pesquisa traz contribuições à temática sobre a asseguarção dos RS, o qual se constitui uma prática voluntária por parte das empresas.

**Palavras-chave:** Asseguarção Externa. GRI-G4. Relatório de Sustentabilidade.

## **LISTA DE GRÁFICOS**

Gráfico 1 - Evolução por categoria.....	46
Gráfico 2 - Prestadoras de serviço por níveis de governança corporativa em 2014.....	54
Gráfico 3 - Prestadoras de serviço por níveis de governança corporativa em 2015.....	55
Gráfico 4 - Prestadoras de serviço por níveis de governança corporativa em 2016.....	56

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Conteúdos padrão gerais para as opções Essencial e Abrangente.....	21
Quadro 2 – Conteúdos padrão gerais para a opção Abrangente.....	22
Quadro 3 – Conteúdos padrão específicos – Categoria Econômica.....	23
Quadro 4 – Conteúdos padrão específicos – Categoria Ambiental .....	24
Quadro 5 – Conteúdos padrão específicos – Categoria Social – Práticas trabalhistas e trabalho decente.....	25
Quadro 6 – Conteúdos padrão específicos – Categoria Social – Direitos humanos.....	26
Quadro 7 – Conteúdos padrão específicos – Categoria Social – Sociedade .....	27
Quadro 8 – Conteúdos padrão específicos – Categoria Social – Responsabilidade pelo produto .....	27
Quadro 9 – Etapas da pesquisa.....	35



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Amostra da Pesquisa.....	36
Tabela 2 – Análises Vertical e Horizontal da Amostra da Opção Essencial.....	38
Tabela 3 – Indicadores verificados somente no nível abrangente .....	40
Tabela 4 – Análise por Agrupamento dos Aspectos dos Indicadores da Categoria Econômica .....	41
Tabela 5 - Análise por Agrupamento dos Aspectos dos Indicadores da Categoria Ambiental	42
Tabela 6 - Análise por Agrupamento dos Aspectos dos Indicadores da Categoria Social.....	44
Tabela 7 – Empresas que realizaram verificação externa dos indicadores por ano .....	46
Tabela 8 – Emissão anual das empresas da Amostra .....	47
Tabela 9 – Nomenclaturas dos RS.....	47
Tabela 10 – Empresas por tipo de abrangência .....	48
Tabela 11 – Setor de atuação das empresas da amostra .....	49
Tabela 12 – Relação dos Indicadores por Categoria e os Setores da Amostra de 2014.....	50
Tabela 13 – Relação dos Indicadores por Categoria e os Setores da Amostra de 2015.....	51
Tabela 14 – Relação dos Indicadores por Categoria e os Setores da Amostra de 2016.....	51
Tabela 15 – Prestadoras de serviços de asseguaração da amostra .....	52

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

B3 – Brasil, Bolsa, Balcão

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

GRI – *Global Reporting Initiative*

ISE – Índice de Sustentabilidade Empresarial

RS – Relatório de Sustentabilidade

SE – Sustentabilidade Empresarial

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	12
1.2 OBJETIVOS .....	13
1.2.1 Objetivo geral .....	13
1.2.2 Objetivos específicos .....	14
1.3 JUSTIFICATIVA .....	14
1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA .....	16
1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO .....	17
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>18</b>
2.1 <i>GLOBAL REPORTING INITIATIVE</i> (GRI) .....	18
2.1.1 Contexto Histórico da GRI .....	18
2.1.2 Características da GRI-G4 .....	19
2.1.3 Conteúdos Padrão Gerais .....	20
2.1.4 Conteúdos Padrão Específicos .....	23
2.2 VERIFICAÇÃO EXTERNA .....	28
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>31</b>
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA .....	31
3.1.1 Quanto aos objetivos .....	31
3.1.2 Quanto aos procedimentos .....	32
3.1.3 Quanto à abordagem do problema .....	32
3.2 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE PESQUISA .....	33
a) <i>Procedimentos de Coleta</i> .....	33
b) <i>Análise dos dados</i> .....	35
c) <i>Análise documental</i> .....	35
3.2.1 Características e dados da população e amostra .....	36
<b>4 RESULTADOS DA PESQUISA .....</b>	<b>37</b>
4.1 A VERIFICAÇÃO EXTERNA DOS INDICADORES GRI-G4 .....	37
4.1.1 Análise dos Indicadores GRI-G4 dos Conteúdos Padrão Gerais .....	37
4.1.2 Análise dos Indicadores GRI-G4 dos Conteúdos Padrão Específicos .....	41
4.1.3 <i>Assurance</i> e escolha da abrangência quanto à emissão do Relatório GRI .....	46
4.1.4 Análise Setorial .....	48
4.1.5 Análise das Prestadoras de Serviço de Asseguração .....	52
4.1.6 Análise por tipo de conteúdo e governança corporativa .....	53
<b>5 CONCLUSÕES .....</b>	<b>57</b>
5.1 CONCLUSÕES QUANTO AOS OBJETIVOS .....	57
5.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS .....	62
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>63</b>

# 1 INTRODUÇÃO

Este capítulo, inicialmente, apresenta as finalidades e a abrangência desta pesquisa, que conduz a uma breve contextualização do tema e problema de pesquisa. Em seguida, são evidenciados o objetivo geral e os objetivos específicos. Logo após, são demonstradas a justificativa e a delimitação da pesquisa. Por fim, demonstra-se a forma de organização do trabalho.

## 1.1 TEMA E PROBLEMA

A Sustentabilidade Empresarial (SE) surge num ambiente competitivo. As empresas passaram a serem vistas não somente pelo desempenho econômico, mas também pelos impactos causados por meio do sistema de produção ao meio ambiente. Nesse contexto, a sociedade pressiona as empresas para que as mesmas assumam suas responsabilidades com o desenvolvimento sustentável do planeta (CORAL, 2002).

Os Relatórios de Sustentabilidade foram criados com o objetivo de demonstrar para a comunidade em geral o desempenho social, ambiental e econômico das organizações (ZARO; PASTRE; ALBERTON, 2015).

A divulgação relativa à Sustentabilidade Empresarial é motivada por *stakeholders* externos, os quais vêm apresentando interesse pelos temas envolvendo a Sustentabilidade, como a utilização dos recursos naturais, emissão de gases poluentes, resíduos industriais, dentre outros (CONCEIÇÃO, 2012).

Com o surgimento da metodologia para a emissão de Relatórios de Sustentabilidade (RS), elaborada pela *Global Reporting Initiative* (GRI), houve um aumento de divulgações de informações socioambientais pelas empresas (ROVER, 2013).

Nesse contexto, a verificação externa objetiva a validação e confiabilidade das informações relatadas, por isso que os RS também devem ser revisados por auditores, para assegurar as informações neles prestadas (ZARO; PASTRE; ALBERTON, 2015). Simnett, Vanstraelen e Chua (2009), afirmam que a prática de asseguarção externa dos RS funciona como um mecanismo de controle útil para aumentar a credibilidade das informações divulgadas e aumentar a confiança dos usuários. As organizações recorrem à verificação externa por inúmeras razões, e alguns benefícios internos e externos da garantia podem ser

prontamente identificados, como aqueles relativos à construção da confiança voltada às áreas de governança, gestão e relações das partes interessadas (GRI, 2013).

A GRI desenvolveu as diretrizes para a preparação eficaz de Relatórios de Sustentabilidade. As Diretrizes G4, em uma quarta versão atualizada, foram baseadas em conteúdos e indicadores acordados internacionalmente para que haja a comparabilidade e que atenda aos variados *stakeholders*. A GRI é considerada uma das ferramentas de comunicação mais completa e difundida da área de sustentabilidade, com objetivo de promover o desenvolvimento econômico sustentável (GURVITSH; SIDOROVA, 2012; LOZANO; HUISINGH, 2011).

De acordo com a pesquisa Emissão de Relatórios de Responsabilidade Corporativa da KPMG (2011), as empresas brasileiras foram as que mais divulgaram relatórios de sustentabilidade entre os países emergentes que fazem parte do bloco do BRIC (Brasil, Rússia, Índia e China). E, das empresas no mundo que recorrem à verificação externa, a pesquisa demonstrou que o Brasil ocupa a 14ª posição, apontando que as empresas brasileiras publicam e auditam cada vez mais as informações relativas à sustentabilidade.

A GRI recomenda que seja feita uma verificação externa, a mesma deve ser incluída no Sumário de Conteúdo da GRI, porém isso não é um requisito para que o relatório esteja de acordo com as diretrizes, mas reforça-se a recomendação de assim fazer (GRI, 2013). Dentro deste contexto, elaborou-se o problema da pesquisa:

*Quais são os indicadores de sustentabilidade da diretriz GRI-G4 que as empresas brasileiras submetem a verificação externa?*

## 1.2 OBJETIVOS

O presente trabalho apresenta um objetivo geral e quatro objetivos específicos, de maneira que o alcance do objetivo geral é complementado por meio dos objetivos específicos, detalhados a seguir.

### 1.2.1 Objetivo geral

Identificar os indicadores de sustentabilidade da diretriz, GRI-G4 que as empresas brasileiras submetem a verificação externa.

### 1.2.2 Objetivos específicos

- a) Identificar as empresas brasileiras que publicam o relatório de sustentabilidade na diretriz GRI-G4 e o submetem a verificação externa;
- b) Classificar as empresas segundo a opção de abrangência do relatório (essencial ou abrangente);
- c) Descrever os indicadores de sustentabilidade da diretriz GRI-G4 verificados externamente; e
- d) Qualificar as empresas que asseguram os indicadores da GRI-G4 de acordo com a governança, setor e a escolha das prestadoras de garantia.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Embora a verificação externa dos relatórios de sustentabilidade não seja uma exigência da GRI, a mesma recomenda o uso da verificação externa dos indicadores de sustentabilidade elaborados por ela (GRI, 2013). As organizações podem conquistar assim um grau mais elevado de credibilidade dos seus relatórios por adotarem a verificação externa (GRI, 2013). Essa pesquisa justifica-se inicialmente por checar se a recomendação da GRI está sendo seguida, quando recomenda a verificação externa por indicador.

“A asseguuração externa de informações de caráter socioambientais fornece aos usuários credibilidade mesmo que de forma limitada” (SILVEIRA; ALBERTON; VICENTE, 2017). No estudo de Silveira, Alberton e Vicente (2017), foram observados o estado da arte da asseguuração externa dos relatórios de sustentabilidade das empresas do ISE 2016. A pesquisa concluiu que dentre as diretrizes utilizadas para elaboração dos relatórios de sustentabilidade, revelou-se que a *Global Reporting Initiative* (GRI) é a proposta dominante, presente em 97,14% (31) dos relatórios de sustentabilidade, sendo que 79,41% delas procedem em asseguar-los. Nesse contexto, esta pesquisa justifica-se por estender o período de análise para 2014, 2015 e 2016 com foco nas empresas que publicaram seus relatórios de sustentabilidade no modelo GRI-G4 e que o submeterem a verificação externa.

O estudo de Luna (2016) buscou identificar os fatores determinantes para a escolha das empresas listadas na Brasil, Bolsa, Balcão (B3), em auditar seus RS e sua relação com os retornos no valor de suas ações. Nesse contexto um dos fatores que a pesquisa encontrou foi que a qualidade e a credibilidade das informações publicadas nos RS obtidas pelo procedimento de auditoria externa fazem com que as partes interessadas da empresa sintam

mais confiança nas ações socioambientais adotadas por estas, avocando dessa forma mais investimentos e agregando mais valor ao negócio.

Na pesquisa de Luna (2016, p. 48):

Os resultados do estudo identificaram que a prática da auditoria dos Relatórios de Sustentabilidade proporciona a essas entidades retornos anormais no valor das ações. Isso demonstra que o mercado está atento às práticas empresariais em torno da questão socioambiental, e que os investidores valorizam mais as empresas que prezam por maior transparência das informações desta natureza. Sob esta perspectiva, é possível afirmar que a prática da divulgação e verificação de informações socioambientais geram ganhos econômicos financeiros para as empresas e estas devem incorporar em sua gestão estratégica esses elementos para que possam ganhar vantagens competitivas.

Nesse sentido a presente pesquisa justifica-se por verificar como foi evidenciada a verificação externa nos RS por meio dos indicadores GRI-G4.

Na pesquisa de Conceição, Dourado e Silva (2012), da série histórica de 1999 até 2010 identifica as companhias brasileiras como responsáveis por mais de 50% dos informes de sustentabilidade empresarial e a América Latina enquanto espaço em que se consolida a utilização do Relatório GRI no mundo. Isso indica pressupostos na justificativa da presente pesquisa para o desenvolvimento de pesquisas relativas à Sustentabilidade Empresarial no Brasil.

Ainda, a presente pesquisa justifica-se por sua relevância nos contextos: empresarial, social, ambiental e acadêmico.

No contexto empresarial, esta pesquisa auxilia no processo de checagem das diretrizes GRI- G4, pois as necessidades das empresas e demais organizações tornarem-se sustentáveis e confiáveis reafirma a importância de pesquisas nessa área. Nesse sentido, Perego e Kolk (2012), afirmam que as práticas de asseguarção dos RS exercem um papel relevante no desenvolvimento e na sustentação da responsabilidade para com a sustentabilidade. Os autores ressaltam a falta de análises que demonstrem como a asseguarção dos RS tem sido difundida ao longo do tempo, em diferentes contextos nacionais e dos diversos tipos de prestadores de garantia.

No âmbito social, e ambiental, a finalidade desta pesquisa é importante, pois por serem escassos, os recursos naturais, é necessário que sejam levados em consideração a variável meio ambiente e sociedade (CORAL, 2002), porque apenas o relatório de informações puramente financeiras não satisfaz as necessidades informacionais dos acionistas, da comunidade e de outros *stakeholders* sobre o desempenho global das organizações (Gomes, 2012; SIMNETT; VANSTRAELEN; CHUA, 2009). Dessa maneira, variáveis relativas ao impacto socioambiental e o consumo de recursos advindos das atividades econômicas das

empresas tornam-se relevantes nos processos decisórios de diversos usuários da informação contábil (CASTRO; SIQUEIRA; MACEDO, 2009).

Na academia, este trabalho se justifica, pois pesquisas como esta, podem suscitar o interesse dos acadêmicos por este tema devido a pouca expressão de trabalhos sobre asseguarção dos relatórios de sustentabilidade, especificamente sobre a verificação dos indicadores da GRI. Além de servir como base para pesquisas futuras relacionadas ao tema. Finalmente, contribui também para o aprendizado por parte do autor e espera-se que venha a contribuir para com a comunidade acadêmica do Curso de Ciências Contábeis e da UFSC de maneira geral.

#### 1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Esta seção abrange as delimitações da pesquisa para a obtenção dos resultados, além de descrever o alcance das conclusões que o trabalho possui a partir da metodologia utilizada. O estudo dos indicadores de sustentabilidade da diretriz GRI-G4 que as empresas brasileiras submetem a verificação externa delimita-se a analisar somente aqueles indicadores que foram verificados externamente. Ressalta-se que esta pesquisa tem como a delimitação a divulgação destas informações por parte das empresas, uma vez que, esta prática constitui-se em *disclosure* voluntário. A pesquisa delimita-se a cumprir os seus objetivos, conforme especificado na seção 1.2, e a seguir seus processos metodológicos, explicados no capítulo 3.

A presente pesquisa delimitou-se ao estudo das empresas brasileiras que publicaram o RS e o submeteu a verificação externa nos anos de 2014, 2015 e 2016. Ressalta-se que o estudo não tem o propósito de analisar o conteúdo do relatório GRI.

Quanto aos dados e informações obtidos para esta pesquisa, considera-se a veracidade ideológica dos mesmos, pois nenhuma verificação foi realizada para garantir a sua genuinidade, isto é, se denotam fielmente a realidade dos fatos. Portanto, a análise é estritamente relacionada sobre a forma como os dados foram disponibilizados pelas empresas.

Devido ao estudo e coletas ter ocorridos em um período de tempo especificado na seção da metodologia, os dados analisados foram baseados na situação do que foi disponibilizado e atualizado até o prazo final de coleta, podendo haver alterações se as informações forem coletadas em datas diferentes.



## 1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O desdobramento deste trabalho é segmentado em cinco capítulos: 1 Introdução; 2 Fundamentação Teórica; 3 Procedimentos Metodológicos; 4 Resultados da Pesquisa; e 5 Conclusões.

O capítulo inicial, nomeado Introdução, apresenta uma resumida exposição do tema abordado na pesquisa, acompanhado da apresentação do tema e do problema. Após, são apresentados os objetivos, geral, e específicos, a justificativa do presente estudo e suas delimitações.

O segundo capítulo, denominado Fundamentação Teórica, é iniciado com conceitos e definições sobre a GRI. Na sequência são abrangidos os conceitos e contextos de verificação externa.

O terceiro capítulo, intitulado Procedimentos Metodológicos, apresenta a tipologia da pesquisa, assim como as técnicas e os instrumentos utilizados para a coleta e a análise dos dados. Ainda, apresenta os procedimentos metodológicos seguidos, a população e a amostra estudadas.

O quarto capítulo, intitulado Resultados da Pesquisa, demonstra inicialmente a apresentação dos resultados obtidos.

O quinto capítulo, denominado, Conclusões, é iniciado com uma avaliação do atendimento dos objetivos, geral e objetivos específicos, enumerando as seções do trabalho, nas quais os objetivos foram cumpridos. Após, é descrita uma síntese das principais conclusões, alcançadas a partir dos resultados alcançados na pesquisa. Por fim, são propostas as sugestões para pesquisas e trabalhos futuros.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo aborda a fundamentação teórica em que se sustenta esta pesquisa. Para atingir os resultados, os temas aqui tratados são fundamentais para o entendimento da pesquisa. A organização deste capítulo está segmentada em seções e subseções, as seções estão assim apresentadas: *Global Reporting Initiative* (GRI); e Verificação Externa.

### 2.1 GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI)

#### 2.1.1 Contexto Histórico da GRI

A *Global Reporting Initiative* (GRI) é uma instituição com o propósito de desenvolver normas globais para a elaboração de RS (FERNANDES; SIQUEIRA; GOMES, 2010).

Surgiu em 1997 com sede em Amsterdã, na Holanda em meio a questões levantadas pelo livro de Rachel Carson, *Primavera Silenciosa*, o qual trazia à tona os efeitos de um pesticida cancerígeno, o DDT e seus alertas despertaram o pensamento da consciência ambiental (OLIVEIRA, 2017).

No Brasil, conforme descreve Rover (2013), o ponto inicial que marcou as primeiras discussões e da preocupação com a sustentabilidade no Brasil, emerge no final da década de 1980 e, especialmente, após a realização no Rio de Janeiro em 1992 da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, conhecida como Rio-92.

Nesse contexto, a GRI cria desde 1997, orientações por meio de guias para a elaboração dos Relatórios de Sustentabilidade (FERNANDES; SIQUEIRA; GOMES, 2010). Ainda de acordo com os referidos autores, em 2002 foi publicada a segunda versão, G2, a qual foi atualizada em 2006 para o modelo G3.

A versão GRI-G4 foi lançada em 2013 e trouxe maior importância relacionada ao princípio da materialidade, pois instrui as empresas e organizações sobre como selecionar e dar prioridade aos assuntos que serão abordados em seu relatório (OLIVEIRA, 2017).

### 2.1.2 Características da GRI-G4

As diretrizes G4 surgiram em meio à necessidade das organizações de tornarem suas operações sustentáveis. Essas diretrizes são constantemente atualizadas para atingir a eficácia na emissão dos RS (GRI, 2013).

O objetivo das Diretrizes G4, em sua última versão (GRI, 2013, p. 3) é: “[...] ajudar relatores a elaborar relatórios de sustentabilidade relevantes que incluam informações valiosas sobre as questões de sustentabilidade mais cruciais para a organização bem como tornar o processo de relato de sustentabilidade uma prática padrão”.

O enfoque é na materialidade para que os relatórios passem a serem mais relevantes, confiáveis e compreensíveis permitindo melhores informações prestadas em questões relacionadas à sustentabilidade. A materialidade, nesse sentido, está diretamente relacionada às questões cruciais ao atingimento de metas e gestão de impactos na sociedade (GRI, 2013).

Centenas de relatores, usuários de relatórios e intermediários profissionais de todo o mundo foram envolvidos no processo abrangente do desenvolvimento das diretrizes. O desenvolvimento das diretrizes foi elaborado para ser universalmente aplicáveis a qualquer tipo ou porte de organização e sua aplicabilidade pode ser empregada em relatórios de diferentes formatos, sejam independentes de sustentabilidade, integrados, anuais, eletrônicos, entre outros (GRI, 2013).

A integração de informações estratégicas sobre a sustentabilidade a outros dados financeiros representa uma evolução positiva, de acordo com a GRI (2013, p. 3):

Essa nova ideia de integrar informações estratégicas sobre sustentabilidade a outros dados financeiros materiais representa uma evolução significativa e positiva. A sustentabilidade desempenha e continuará a desempenhar um papel cada vez mais importante nas mudanças que empresas, mercados e sociedade experimentarão. As informações sobre sustentabilidade consideradas materiais ou essenciais para as perspectivas de valor de uma empresa devem, portanto, constituir o cerne de relatórios integrados.

Existem critérios a serem aplicados pela organização ao elaborar seu relato de sustentabilidade de acordo com as diretrizes (GRI, 2013). A organização opta por uma das opções de acordo com as Diretrizes, as quais podem ser: Essencial ou Abrangente. A escolha por uma das duas abrangências pode ser feita por organizações de qualquer tipo, porte, setor ou localização (GRI, 2013). As opções não têm relação com a qualidade do relatório ou com o desempenho da organização. Elas refletem a conformidade do relatório de sustentabilidade da organização com as Diretrizes (GRI, 2013).

A seguir apresentam-se as características de cada abrangência.

### *a) Critérios de Acordo - Essencial*

A GRI, (2013, p.11), alude que:

A opção Essencial contém os elementos essenciais de um relatório de sustentabilidade. Ela oferece o pano de fundo contra o qual a organização relata os impactos do seu desempenho econômico, ambiental, social e de governança.

### *b) Critérios de Acordo – Abrangente*

De acordo com a GRI (2013, p.11):

A opção Abrangente parte da opção Essencial, exigindo a divulgação de informações adicionais sobre a estratégia, análise, governança, ética e integridade da organização. Além disso, optando por essa modalidade, a organização deve comunicar seu desempenho de forma mais ampla, relatando todos os indicadores referentes aos Aspectos materiais identificados.

Com base na opção da organização sobre qual modelo que vai adotar, a emissão do relatório seguirá o modelo conforme os conteúdos padrão gerais e específicos. A sessão seguinte trata sobre esse assunto.

## **2.1.3 Conteúdos Padrão Gerais**

Os conteúdos padrão gerais oferecem uma visão estratégica geral da sustentabilidade da organização, criando o contexto para a apresentação de informações mais detalhadas com base em outras seções das Diretrizes. Esta seção pode se basear em informações fornecidas em outras partes do relatório, mas sua finalidade é oferecer perspectivas sobre tópicos estratégicos e não apenas resumir o conteúdo do relatório (GRI, 2013).

Os indicadores dos conteúdos padrão gerais são divididos em 7 aspectos, quais sejam: estratégia e análise; perfil organizacional; aspectos materiais identificados e limites; engajamento de *stakeholders*; perfil do relatório; governança, e ética e integridade. Os aspectos servem para agrupar os indicadores por semelhança. Para efetuar a análise, por serem vários indicadores, em algumas etapas a análise foi realizada por esse agrupamento.

No quadro a seguir são elencados os indicadores e é feita uma descrição de cada um. Esse quadro contém os indicadores que são comuns às duas opções de relato. Mais a frente apresenta-se o quadro com os indicadores padrão geral, aplicável apenas à opção abrangente.

**Quadro 1 – Conteúdos padrão gerais para as opções Essencial e Abrangente**

Indicador	Descrição do indicador
<b>Estratégia e análise</b>	
G4-1	Declaração do decisor mais graduado da organização sobre a relevância da sustentabilidade para a organização e sua estratégia de sustentabilidade.
<b>Perfil organizacional</b>	
G4-3	Relate o nome da organização.
G4-4	Relate as principais marcas, produtos e serviços.
G4-5	Relate a localização da sede da organização.
G4-6	Relate o número de países nos quais a organização opera e nome dos países nos quais a suas principais operações estão localizadas.
G4-7	Relate a natureza da propriedade e forma jurídica da organização.
G4-8	Relate os mercados em que a organização atua.
G4-9	Relate o porte da organização.
G4-10	Relate o número total de empregados por contrato de trabalho e gênero.
G4-11	Relate o percentual do total de empregados cobertos por acordos de negociação coletiva.
G4-12	Descreva a cadeia de fornecedores da organização.
G4-13	Relate quaisquer mudanças significativas ocorridas no decorrer do período coberto pelo relatório em relação ao porte, estrutura, participação acionária ou cadeia de fornecedores.
G4-14	Relate se e como a organização adota a abordagem ou princípio da precaução.
G4-15	Liste as cartas, princípios ou outras iniciativas desenvolvidas externamente de caráter econômico, ambiental e social que a organização subscreve ou endossa.
G4-16	Liste a participação em associações e organizações nacionais ou internacionais de defesa em que a organização.
<b>Aspectos materiais identificados e limites</b>	
G4-17	Liste todas as entidades incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas ou documentos equivalentes da organização.
G4-18	Explique o processo adotado para definir o conteúdo do relatório e os limites dos Aspectos;
G4-19	Liste todos os Aspectos materiais identificados na definição do conteúdo do relatório.
G4-20	Para cada Aspecto material, relate o Limite do Aspecto dentro da organização.
G4-21	Para cada Aspecto material, relate seu limite fora da organização.
G4-22	Relate o efeito de quaisquer reformulações de informações fornecidas em relatórios anteriores e as razões para essas reformulações.
G4-23	Relate alterações significativas em relação a períodos cobertos por relatórios anteriores em Escopo e Limites de Aspecto.
<b>Engajamento de <i>stakeholders</i></b>	
G4-24	Apresente uma lista de grupos de <i>stakeholders</i> engajados pela organização.
G4-25	Relate a base usada para a identificação e seleção de <i>stakeholders</i> para engajamento.
G4-26	Relate a abordagem adotada pela organização para envolver os <i>stakeholders</i> .
G4-27	Relate os principais tópicos e preocupações levantadas durante o engajamento de <i>stakeholders</i> e as medidas adotadas pela organização para abordar esses tópicos e preocupações.
<b>Perfil do relatório</b>	
G4-28	Período coberto pelo relatório para as informações apresentadas.
G4-29	Data do relatório anterior mais recente (se houver).
G4-30	Ciclo de emissão de relatórios (anual, bienal, etc.).
G4-31	Informe o ponto de contato para perguntas sobre o relatório ou seu conteúdo.
G4-32	Relate a opção “de acordo” escolhida pela organização.
G4-33	Relate a política e prática adotadas para submeter o relatório a uma verificação externa.
<b>Governança</b>	
G4-34	Relate a estrutura de governança da organização.
<b>Ética e integridade</b>	
G4-56	Descreva os valores, princípios, padrões e normas de comportamento da organização.

Fonte: Elaborado pelo autor com base na GRI, 2013.

A seguir apresenta-se o quadro dos indicadores aplicáveis somente para as organizações optantes pela opção abrangente do relatório.

**Quadro 2 – Conteúdos padrão gerais para a opção Abrangente**

Indicador	Descrição do indicador
<b>Estratégia e análise</b>	
G4-2	Apresente uma descrição dos principais impactos, riscos e oportunidades.
<b>Governança</b>	
G4-35	Relate o processo usado para a delegação de autoridade sobre tópicos econômicos, ambientais e sociais pelo mais alto órgão de governança para executivos seniores e outros empregados.
G4-36	Relate se a organização designou um ou mais cargos e funções de nível executivo como responsável pelos tópicos econômicos, ambientais e sociais e se reportam diretamente ao mais alto órgão de governança.
G4-37	Relate os processos de consulta usados entre os <i>stakeholders</i> e o mais alto órgão de governança em relação aos tópicos econômicos, ambientais e sociais.
G4-38	Relate a composição do mais alto órgão de governança e dos seus comitês.
G4-39	Relate se o presidente do mais alto órgão de governança é também um diretor executivo (e, nesse caso, sua função na gestão da organização e as razões para esse acúmulo).
G4-40	Relate os processos de seleção e nomeação para o mais alto órgão de governança e seus comitês.
G4-41	Processos usados pelo mais alto órgão de governança para prevenção de conflitos de interesse.
G4-42	Relate os papéis desempenhados pelo mais alto órgão de governança e pelos executivos seniores no desenvolvimento, aprovação e atualização do propósito, declaração de missão, visão e valores, e definição de estratégias, políticas e metas relacionadas a impactos econômicos, ambientais e sociais da organização.
G4-43	Relate as medidas tomadas para desenvolver e aprimorar o conhecimento do mais alto órgão de governança sobre tópicos econômicos, ambientais e sociais.
G4-44	Relate os processos de avaliação do desempenho do mais alto órgão de governança no que diz respeito à governança de tópicos econômicos, ambientais e sociais.
G4-45	Relate o papel desempenhado pelo mais alto órgão de governança na identificação e gestão de impactos, riscos e oportunidades derivados de questões econômicas, ambientais e sociais.
G4-46	Relate o papel desempenhado pelo mais alto órgão de governança na análise da eficácia dos processos de gestão de risco da organização para tópicos econômicos, ambientais e sociais.
G4-47	Relate com que frequência o mais alto órgão de governança analisa impactos, riscos e oportunidades derivados de questões econômicas, ambientais e sociais.
G4-48	Relate o órgão ou o cargo de mais alto nível que analisa e aprova formalmente o relatório de sustentabilidade da organização e garante que todos os Aspectos materiais sejam abordados.
G4-49	Relate o processo adotado para comunicar preocupações críticas ao mais alto órgão de governança.
G4-50	Relate a natureza e número total de preocupações críticas comunicadas ao mais alto órgão de governança e o(s) mecanismo(s) adotado(s) para abordá-las e resolvê-las.
G4-51	Relate as políticas de remuneração aplicadas ao mais alto órgão de governança e a executivos seniores para os seguintes tipos de remuneração: salário fixo e remuneração variável.
G4-52	Relate o processo adotado para a determinação da remuneração. Relate se consultores de remuneração são envolvidos na determinação de remunerações.
G4-53	Relate como opiniões dos <i>stakeholders</i> são solicitadas e levadas em conta em relação à remuneração, incluindo os resultados de votações sobre políticas e propostas de remuneração.
G4-54	Relate a proporção entre a remuneração anual total do indivíduo mais bem pago da organização em cada país em que a organização possua operações significativas e a remuneração média anual total de todos os empregados (excluindo o mais bem pago) no mesmo país.
G4-55	Relate a proporção entre o aumento percentual da remuneração total anual do indivíduo mais bem pago da organização em cada país e o aumento percentual médio da remuneração anual total de todos os empregados.
<b>Ética e integridade</b>	
G4-57	Relate os mecanismos internos e externos adotados pela organização para solicitar orientações sobre comportamentos éticos e em conformidade com a legislação.
G4-58	Relate os mecanismos internos e externos adotados pela organização para comunicar preocupações em torno de comportamentos não éticos ou incompatíveis com a legislação e questões relacionadas à integridade organizacional.

Fonte: Elaborado pelo autor com base na GRI, 2013.

### 2.1.4 Conteúdos Padrão Específicos

As Diretrizes organizam os conteúdos padrão específicos do relatório, em três Categorias: Econômica, Ambiental e Social.

A dimensão econômica da sustentabilidade diz respeito aos impactos da organização sobre as condições econômicas de seus *stakeholders* e sobre tópicos econômicos em nível local, nacional e global. Ela não enfoca a situação financeira da organização (GRI, 2013). O quadro a seguir apresenta cada indicador dessa categoria.

**Quadro 3 – Conteúdos padrão específicos – Categoria Econômica**

<b>Indicador</b>	<b>Descrição do indicador</b>
<b>Desempenho econômico</b>	
G4- EC1	Valor econômico direto gerado e distribuído.
G4- EC2	Implicações financeiras e outros riscos e oportunidades em decorrência de mudanças climáticas.
G4- EC3	Cobertura das obrigações previstas no plano de pensão de benefício da organização.
G4- EC4	Assistência financeira recebida do governo.
<b>Presença no mercado</b>	
G4-EC5	Variação da proporção do salário mais baixo, discriminado por gênero, comparado ao salário mínimo local em unidades operacionais importantes.
G4-EC6	Proporção de membros da alta direção contratados na comunidade local em unidades operacionais importantes.
<b>Impactos econômicos indiretos</b>	
G4-EC7	Desenvolvimento e impacto de investimentos em infraestrutura e serviços oferecidos.
G4-EC8	Impactos econômicos indiretos significativos, inclusive a extensão dos impactos.
<b>Práticas de compra</b>	
G4-EC9	Proporção de gastos com fornecedores locais em unidades operacionais importantes.

Fonte: Elaborado pelo autor com base na GRI, 2013.

A dimensão ambiental da sustentabilidade diz respeito aos impactos da organização sobre ecossistemas, incluindo Aspectos bióticos e abióticos (p. ex.: solo, ar e água). A Categoria Ambiental abrange impactos relacionados a insumos (p. ex.: energia e água) e saídas (p. ex.: emissões, efluentes e resíduos). Ela abrange, também, impactos relacionados à biodiversidade, aos transportes e a produtos e serviços, bem como a conformidade e os gastos e investimentos ambientais (GRI, 2013).

A Categoria Ambiental divide-se em doze aspectos de análise. Os aspectos ambientais agrupam os indicadores por semelhança, e a análise é realizada com base no agrupamento devido a quantidade de indicadores. O quadro a seguir descreve cada indicador da categoria ambiental e seu agrupamento no respectivo aspecto.

**Quadro 4 – Conteúdos padrão específicos – Categoria Ambiental**

<b>Indicador</b>	<b>Descrição do indicador</b>
<b>Materiais</b>	
G4-EN1	Materiais usados, discriminados por peso ou volume.
G4-EN2	Percentual de materiais usados provenientes de reciclagem.
<b>Energia</b>	
G4-EN3	Consumo de energia dentro da organização.
G4-EN4	Consumo de energia fora da organização.
G4-EN5	Intensidade energética.
G4-EN6	Redução do consumo de energia.
G4-EN7	Reduções nos requisitos energéticos de produtos e serviços.
<b>Água</b>	
G4-EN8	Total de retirada de água por fonte.
G4-EN9	Fontes hídricas significativamente afetadas por retirada de água.
G4-EN10	Percentual e volume total de água reciclada e reutilizada.
<b>Biodiversidade</b>	
G4-EN11	Unidades operacionais próprias, arrendadas ou administradas dentro ou nas adjacências de áreas protegidas e áreas de alto índice de biodiversidade situadas fora de áreas protegidas.
G4-EN12	Descrição de impactos significativos de atividades, produtos e serviços sobre a biodiversidade em áreas protegidas e áreas de alto índice de biodiversidade situadas fora de áreas protegidas.
G4-EN13	Habitats protegidos ou restaurados.
G4-EN14	Número total de espécies incluídas na lista vermelha da IUCN e em listas nacionais de conservação com habitats situados em áreas afetadas por operações da organização.
<b>Emissões</b>	
G4-EN15	Emissões diretas de gases de efeito estufa (GEE) (Escopo 1).
G4-EN16	Emissões indiretas de gases de efeito estufa (GEE) provenientes da aquisição de energia (Escopo 2).
G4-EN17	Outras emissões indiretas de gases de efeito estufa (GEE) (Escopo 3).
G4-EN18	Intensidade de emissões de gases de efeito estufa (GEE).
G4-EN19	Redução de emissões de gases de efeito estufa (GEE).
G4-EN20	Emissões de substâncias que destroem a camada de ozônio (SDO).
G4-EN21	Emissões de NOx, SOx e outras emissões atmosféricas significativas.
<b>Efluentes e resíduos</b>	
G4-EN22	Descarte total de água, discriminado por qualidade e destinação.
G4-EN23	Peso total de resíduos, discriminado por tipo e método de disposição.
G4-EN24	Número total e volume de vazamentos significativos.
G4-EN25	Peso de resíduos transportados, considerados perigosos nos termos da convenção da basileia2, e percentual de carregamentos de resíduos transportados internacionalmente.
G4-EN26	Identificação, tamanho, status de proteção e valor da biodiversidade de corpos d'água e habitats relacionados significativamente afetados por descargas e drenagem de água realizada.
<b>Produtos e serviços</b>	
G4-EN27	Extensão da mitigação de impactos ambientais de produtos e serviços.
G4-EN28	Percentual de produtos e suas embalagens recuperadas em relação ao total de produtos vendidos, discriminados por categoria de produtos.
<b>Conformidade</b>	
G4-EN29	Valor monetário de multas significativas e número total de sanções não monetárias aplicadas em decorrência da não conformidade com leis e regulamentos ambientais.
<b>Transportes</b>	
G4-DMA	Informações sobre a forma de gestão.
G4-EN30	Impactos ambientais significativos decorrentes do transporte de produtos e outros bens e materiais usados nas operações da organização, bem como do transporte de seus empregados.
<b>Geral</b>	
G4-EN31	Total de investimentos e gastos com proteção ambiental, discriminado por tipo.
<b>Avaliação ambiental de fornecedores</b>	
G4-EN32	Percentual de novos fornecedores selecionados com base em critérios ambientais.
G4-EN33	Impactos ambientais negativos significativos reais e potenciais na cadeia de fornecedores.
<b>Mecanismos de queixas e reclamações relativas a impactos ambientais</b>	
G4-EN34	Número de queixas e reclamações relacionadas a impactos ambientais registradas, processadas e solucionadas por meio de mecanismo formal.

Fonte: Elaborado pelo autor com base na GRI, 2013.



A Categoria Social divide-se em quatro subcategorias, a saber, Práticas Trabalhistas e Trabalho Decente, Direitos Humanos, Sociedade e Responsabilidade pelo Produto.

Os Aspectos abordados na Subcategoria relativa a Práticas Trabalhistas baseiam-se em normas universais internacionalmente reconhecidas, tais como: Declaração das Nações Unidas (ONU), “Declaração Universal de Direitos Humanos, 1948 e a Convenção da ONU”, “Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos”, 1966, (GRI, 2013).

A seguir apresentam-se os quadros por cada subcategoria para melhor visualização.

**Quadro 5 – Conteúdos padrão específicos – Categoria Social – Práticas trabalhistas e trabalho decente**

<b>Indicador</b>	<b>Descrição do indicador</b>
<b>Emprego</b>	
G4-LA1	Número total e taxas de novas contratações de empregados e rotatividade de empregados por faixa etária, gênero e região.
G4-LA2	Benefícios concedidos a empregados de tempo integral que não são oferecidos a empregados temporários ou em regime de meio período, discriminados por unidades operacionais.
G4-LA3	Taxas de retorno ao trabalho e retenção após uma licença maternidade/paternidade.
<b>Relações trabalhistas</b>	
G4-LA4	Prazo mínimo de notificação sobre mudanças operacionais e se elas são especificadas em acordos de negociação coletiva.
<b>Saúde e segurança no trabalho</b>	
G4-LA5	Percentual da força de trabalho representada em comitês formais de saúde e segurança, compostos por empregados de diferentes níveis hierárquicos, que ajudam a monitorar e orientar programas de saúde e segurança no trabalho.
G4-LA6	Tipos e taxas de lesões, doenças ocupacionais, dias perdidos, absenteísmo e número de óbitos relacionados ao trabalho, discriminados por região e gênero.
G4-LA7	Empregados com alta incidência ou alto risco de doenças relacionadas à sua ocupação.
G4-LA8	Tópicos relativos à saúde e segurança cobertos por acordos formais com sindicatos.
<b>Treinamento e educação</b>	
G4-LA9	Número médio de horas de treinamento por ano por empregado, discriminado por gênero e categoria funcional.
G4-LA10	Programas de gestão de competências e aprendizagem contínua que contribuem para a continuidade da empregabilidade dos empregados em período de preparação para a aposentadoria.
G4-LA11	Percentual de empregados que recebem regularmente análises de desempenho e de desenvolvimento de carreira, discriminado por gênero e categoria funcional.
<b>Diversidade e igualdade de oportunidades</b>	
G4-LA12	Composição dos grupos responsáveis pela governança e discriminação de empregados por categoria funcional, de acordo com gênero, faixa etária, minorias e outros indicadores de diversidade.
<b>Igualdade de remuneração entre mulheres e homens</b>	
G4-LA13	Razão matemática do salário e remuneração entre mulheres e homens, discriminada por categoria funcional e unidades operacionais relevantes.
<b>Avaliação de fornecedores em práticas trabalhistas</b>	
G4-LA14	Percentual de novos fornecedores selecionados com base em critérios relativos a práticas trabalhistas.
G4-LA15	Impactos negativos significativos reais e potenciais para as práticas trabalhistas na cadeia de fornecedores e medidas tomadas a esse respeito.
<b>Mecanismos de queixas e reclamações relacionadas a práticas trabalhistas</b>	
G4-LA16	Número de queixas e reclamações relacionadas a práticas trabalhistas registradas, processadas e solucionadas por meio de mecanismo formal.

Fonte: Elaborado pelo autor com base na GRI, 2013.

A subcategoria dos direitos humanos aborda até que ponto, processos foram implementados, casos de violações de direitos humanos, e mudanças na capacidade de *stakeholders* de desfrutar e exercer seus direitos humanos (GRI, 2013). O quadro a seguir apresenta os indicadores pertencentes a essa subcategoria.

**Quadro 6 – Conteúdos padrão específicos – Categoria Social – Direitos humanos**

<b>Indicador</b>	<b>Descrição do indicador</b>
<b>Investimentos</b>	
G4-HR1	Número total e percentual de acordos e contratos de investimentos significativos que incluem cláusulas de direitos humanos ou que foram submetidos à avaliação referente a direitos humanos.
G4-HR2	Número total de horas de treinamento de empregados em políticas de direitos humanos ou procedimentos relacionados a Aspectos dos direitos humanos relevantes para as operações da organização, incluindo o percentual de empregados treinados.
<b>Não discriminação</b>	
G4-HR3	Número total de casos de discriminação e medidas corretivas tomadas.
<b>Liberdade de associação e negociação coletiva</b>	
G4-HR4	Operações e fornecedores identificados em que o direito de exercer a liberdade de associação e a negociação coletiva possa estar sendo violado ou haja risco significativo e as medidas tomadas para apoiar esse direito.
<b>Trabalho infantil</b>	
G4-HR5	Operações e fornecedores identificados como de risco para a ocorrência de casos de trabalho infantil e medidas tomadas para contribuir para a efetiva erradicação do trabalho infantil.
<b>Trabalho forçado ou análogo ao escravo</b>	
G4-HR6	Operações e fornecedores identificados como de risco significativo para a ocorrência de trabalho forçado ou análogo ao escravo e medidas tomadas para contribuir para a eliminação de todas as formas de trabalho forçado ou análogo ao escravo.
<b>Práticas de Segurança</b>	
G4-HR7	Percentual do pessoal de segurança que recebeu treinamento nas políticas ou procedimentos da organização relativos a direitos humanos que sejam relevantes às operações.
<b>Direitos indígenas</b>	
G4-HR8	Número total de casos de violação de direitos de povos indígenas e tradicionais e medidas tomadas a esse respeito.
<b>Avaliação</b>	
G4-HR9	Número total e percentual de operações submetidas a análises ou avaliações de direitos humanos de impactos relacionados a direitos humanos.
<b>Avaliação de fornecedores em direitos humanos</b>	
G4-HR10	Percentual de novos fornecedores selecionados com base em critérios relacionados a direitos humanos.
G4-HR11	Impactos negativos significativos reais e potenciais em direitos humanos na cadeia de fornecedores e medidas tomadas a esse respeito.
<b>Mecanismos de queixas e reclamações relacionadas a direitos humanos</b>	
G4-HR12	Número de queixas e reclamações relacionadas a impactos em direitos humanos registradas, processadas e solucionadas por meio de mecanismo formal.

Fonte: Elaborado pelo autor com base na GRI, 2013.

A Subcategoria Sociedade aborda os impactos gerados pela organização na sociedade e em comunidades locais (GRI, 2013). O quadro a seguir apresenta os indicadores da subcategoria Sociedade.

**Quadro 7 – Conteúdos padrão específicos – Categoria Social – Sociedade**

<b>Indicador</b>	<b>Descrição do indicador</b>
<b>Comunidades locais</b>	
G4-SO1	Percentual de operações com programas implementados de engajamento da comunidade local, avaliação de impactos e desenvolvimento local.
G4-SO2	Operações com impactos negativos significativos reais e potenciais nas comunidades locais.
<b>Combate à corrupção</b>	
G4-SO3	Número total e percentual de operações submetidas a avaliações de riscos relacionados à corrupção e os riscos significativos identificados.
G4-SO4	Comunicação e treinamento em políticas e procedimentos de combate à corrupção.
G4-SO5	Casos confirmados de corrupção e medidas tomadas.
<b>Políticas públicas</b>	
G4-SO6	Valor total de contribuições para partidos políticos e políticos, discriminado por país e destinatário/beneficiário.
<b>Concorrência desleal</b>	
G4-SO7	Número total de ações judiciais movidas por concorrência desleal, práticas de truste e monopólio e seus resultados.
<b>Conformidade</b>	
G4-SO8	Valor monetário de multas significativas e número total de sanções não monetárias aplicadas em decorrência da não conformidade com leis e regulamentos.
<b>Avaliação de fornecedores em impactos na sociedade</b>	
G4-SO9	Percentual de novos fornecedores selecionados com base em critérios relativos a impactos na sociedade.
G4-SO10	Impactos negativos significativos reais e potenciais da cadeia de fornecedores na sociedade e medidas tomadas a esse respeito.
<b>Mecanismos de queixas e reclamações relacionadas a impactos na sociedade</b>	
G4-SO11	Número de queixas e reclamações relacionadas a impactos na sociedade, registradas, processadas e solucionadas por meio de mecanismo formal.

Fonte: Elaborado pelo autor com base na GRI, 2013.

Os Aspectos abordados na Subcategoria de Responsabilidade por Produtos dizem respeito a produtos e serviços que afetam *stakeholders* diretamente e clientes em particular. A seguir são apresentados os indicadores da subcategoria relacionada.

**Quadro 8 – Conteúdos padrão específicos – Categoria Social – Responsabilidade pelo produto**

<b>Indicador</b>	<b>Descrição do indicador</b>
<b>Saúde e segurança do cliente</b>	
G4-PR1	Percentual de categorias de produtos e serviços significativas para as quais são avaliados impactos na saúde e segurança buscando melhorias.
G4-PR2	Número total de casos de não conformidade com regulamentos e códigos voluntários relacionados aos impactos causados por produtos e serviços na saúde e segurança durante seu ciclo de vida.
<b>Rotulagem de produtos e serviços</b>	
G4-PR3	Tipo de informações sobre produtos e serviços exigidas pelos procedimentos da organização referentes a informações e rotulagem de produtos e serviços de categorias significativas sujeitas a essas exigências.
G4-PR4	Número total de casos de não conformidade com regulamentos e códigos voluntários relativos a informações e rotulagem de produtos e serviços, discriminados por tipo de resultados.
G4-PR5	Resultados de pesquisas de satisfação do cliente.
<b>Comunicações de marketing</b>	
G4-DMA	Informações sobre a forma de gestão.
G4-PR6	Venda de produtos proibidos ou contestados.
G4-PR7	Número total de casos de não conformidade com regulamentos e códigos voluntários relativos a comunicações de marketing, incluindo publicidade, promoção e patrocínio, discriminados por tipo de resultados.
<b>Privacidade do cliente</b>	
G4-PR8	Número total de queixas comprovadas relativas à violação de privacidade e perda de dados de clientes.
<b>Conformidade</b>	
G4-PR9	Valor monetário de multas significativas aplicadas em razão de não conformidade com leis e regulamentos relativos ao fornecimento e uso de produtos e serviços.

Fonte: Elaborado pelo autor com base na GRI, 2013.

Todos os indicadores relacionados nos quadros anteriores compõe o resumo do relatório com base nas diretrizes GRI, os quais resultam no Sumário de Conteúdo GRI. Esse sumário é apresentado ao final do relatório de sustentabilidade e resume as práticas adotadas pela organização. No sumário são listados os indicadores e identificados no relatório em qual página encontram-se as informações relacionadas a cada indicador. Ainda no sumário há uma coluna específica para a indicação de verificação externa por indicador (GRI, 2013).

A GRI orienta que seja indicado se o Item do conteúdo padrão foi submetido à verificação externa e em caso afirmativo, solicita que seja indicada a página na qual a Declaração de Verificação Externa pode ser encontrada no relatório. A sessão a seguir trata do tema Verificação Externa.

## 2.2 VERIFICAÇÃO EXTERNA

Segundo a NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL (CFC, 2015, p.4), asseguarção consiste no trabalho em que o profissional independente “[...] visa obter evidências apropriadas e suficientes para expressar sua conclusão, de forma a aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios que sejam aplicáveis”. Assim, o relatório de asseguarção sobre as informações de sustentabilidade de uma organização surge devido à necessidade de emissão de opinião de um profissional, que forneça alguma garantia de que as informações contidas no RS sejam confiáveis (ALMEIDA, 2014).

O GRI (2013) elenca como principais objetivos do trabalho de asseguarção externa: garantir a veracidade da informação; contribuir para a credibilidade de todo o processo de gestão; assegurar que os recursos estão sendo empregados de forma eficaz; contribuir para a melhoria contínua do processo de divulgação; assegurar aos *stakeholders* e potenciais investidores que os riscos de gestão são administrados com eficácia; e demonstrar o compromisso da entidade em melhorar o seu desempenho econômico, ambiental e social.

No estudo realizado por Wallage (2000), o autor aborda as primeiras tentativas de garantia de relatórios de sustentabilidade. Nessa investigação, o autor analisa o relatório de asseguarção da Shell do ano 2000 e indica que a verificação dos relatórios de sustentabilidade é um serviço de garantia desafiador para os auditores em razão da falta de padrões, procedimentos e critérios estabelecidos para a elaboração e asseguarção dos relatórios. Nesse sentido, a metodologia GRI moderniza a maneira como os relatórios são preparados e divulgados.

A metodologia GRI, por meio das Diretrizes GRI para Relato de Sustentabilidade oferecem princípios, conteúdos e um manual para que diferentes organizações, a despeito de seu porte, setor ou localização, possam elaborar RS. As Diretrizes constituem, também, uma referência internacional para todos os interessados na divulgação de informações sobre a forma de gestão das organizações, seu desempenho ambiental, social e econômico e impacto nessas áreas. As Diretrizes oferecem subsídios valiosos para a elaboração de qualquer tipo de documento que exija essa divulgação (GRI, 2013).

Nos estudos de Hasan, Roebuck e Simnett (2003), foram examinadas algumas estruturas de diferentes formatos de relatórios de asseguração utilizados no mundo em relação aos relatórios de sustentabilidade. Os tipos encontrados foram: parecer sobre procedimentos, garantia negativa, garantia positiva e garantia positiva com parágrafo de limitação. Foram aplicados questionários a 792 acionistas com o intuito de verificar quais tipos de relatórios, na visão deles, fornecia mais segurança ao usuário da informação e os resultados indicaram que o relatório em formato de procedimentos foi interpretado por eles com um nível maior de segurança.

Os relatórios de asseguração de relatórios de sustentabilidade de vários países foram selecionados pelo estudo de Simnett, Vanstraelen e Chua (2009), tal pesquisa abrangeu 2.113 relatórios desse tipo. O estudo concluiu que as organizações que procuram por credibilidade dos seus relatórios de sustentabilidade por meio da garantia externa, na escolha da empresa asseguradora não consideram significativas se a empresa é ou não uma empresa de auditoria. Outra constatação deste estudo é que o tipo de setor no qual a organização atua é um fator determinante para a decisão de asseguração dos relatórios de sustentabilidade, os autores usaram como exemplo a indústria de mineração como um dos setores mais predispostos a asseguração externa das informações contidas nos relatórios de sustentabilidade.

De acordo com a pesquisa de Silveira, Alberton e Vicente (2017), para conferir credibilidade às informações socioambientais, divulgadas pelas empresas em seus RS, o processo de verificação de tais informações é relacionado de várias formas, e englobam *assurance*, garantia externa, verificação, asseguração e certificação. Esta revisão deve ser executada por entidades externas e independentes da organização auditada, e de acordo com o GRI (2013) podem ser divididos em três grupos: empresas de contabilidade (procedimentos de auditoria), empresas de engenharia (certificações técnicas) e empresas de serviços em sustentabilidade (especialistas).

Foram analisadas por Deegan, Cooper e Shelly (2006) 170 relatórios de asseguração de empresas do Reino Unido e na Europa entre os anos de 2000 a 2003. As conclusões deste

estudo indicaram ampla variedade nos conteúdos de garantia, além de destacarem a necessidade de orientações e regulamentação na área, devido a não compreensão por parte de alguns usuários da informação.

Na parte normativa esta pesquisa inicia com o primeiro referencial mundial para a verificação de Relatórios de Sustentabilidade a *AA1000 AccountAbility Principles Standard* (GOMES, 2012).

A *AA1000 AccountAbility Framework Standard* foi publicada em 1999 quando surgiram pela primeira vez os Princípios da *AccountAbility* para o Desenvolvimento Sustentável. Tais princípios foram alvo de um significativo debate e revisão, quando em 2003 foi publicada a primeira edição da *AA1000 Assurance Standard*. O resultado foi o compromisso com a Inclusão baseado nos três princípios: Relevância, Abrangência e Responsabilidade. Em 2008 houve revisão e durante esse processo houve consenso quanto à colocação dos Princípios *AA1000 da AccountAbility* numa norma separada de forma a permitir uma aplicação mais abrangente e para facilitar a sua utilização durante o processo de *assurance* (asseguração) em sustentabilidade. Esta norma, a *AA1000 AccountAbility Principles Standard*, *AA1000APS* (2008), é o produto desse consenso e inclui três princípios: o princípio fundamental da Inclusão e os princípios da Relevância e da Responsabilidade. Apesar do princípio da abrangência não estar incluído nos Princípios da *AccountAbility*, continua a ser essencial para a *assurance* em sustentabilidade, dado que se refere ao grau de implementação destes três princípios (ACCOUNTABILITY, 2008).

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC aprovou por meio da Resolução CFC nº 1.160/2009, a NBC TO 3000 (Trabalhos de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão), que é equivalente à norma internacional ISAE 3000, emitida pela Federação Internacional de Contadores. A referida norma trata dos trabalhos de asseguração diferentes de auditorias e revisões de informações financeiras históricas

As normas NBC TO 3000 (CFC, 2009) e ISAE 3000 (IASB, 2003) não exigem um formato único ou padrão, no entanto elenca alguns tópicos básicos que o relatório deve conter, como, título, destinatário, identificação do objeto; identificação dos critérios; limitação inerente; declaração de que o trabalho foi realizado de acordo com a NBC TO 3000; resumo do trabalho realizado; conclusão do auditor independente; data do relatório de asseguração; e nome da firma e do auditor independente responsável técnico, os números de seus respectivos registros profissionais e o local de emissão do relatório.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Nesta pesquisa aplica-se um processo metodológico para que se atinjam os objetivos pretendidos. De maneira ordenada é apresentada a metodologia desta pesquisa, a qual se inicia com a classificação quanto aos objetivos, procedimentos e à abordagem do problema. São evidenciados as técnicas e os instrumentos aplicados, detalhado em etapas e a amostra da pesquisa.

#### **3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA**

Raupp e Beuren (2010) agrupam as tipologias de delineamento de pesquisas mais particulares à Contabilidade em três classes: quanto aos objetivos, procedimentos e à abordagem do problema. Na sequência, apresenta-se a tipificação desta pesquisa, detalhando cada uma dessas categorias e o enquadramento de cada um destes aspectos nesta pesquisa.

##### **3.1.1 Quanto aos objetivos**

Em relação aos objetivos, uma pesquisa permite ser caracterizada como: exploratória; descritiva; e/ou explicativa (RAUPP; BEUREN, 2010). Portanto dentre as opções apresentadas, esta pesquisa é classificada como descritiva, pois por meio das coletas extraídas dos sítios eletrônicos são feitas as análises dos sumários dos RS que seguem a diretriz GRI-G4 publicados pelas empresas.

Uma pesquisa descritiva tem como função principal a de relatar as “características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis” (Gil, 2007, p. 42). Em adição a esse conceito, Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 61), elucidam que a pesquisa descritiva “observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

Levando-se em conta o que foi observado, este trabalho se adapta ao tipo de pesquisa descritiva, pois é exatamente ao que se propôs: extrair dados e fazer as análises dos RS publicados, com ênfase na nos indicadores GRI-G4 que foram verificados externamente.

### 3.1.2 Quanto aos procedimentos

As tipologias de pesquisa quanto aos procedimentos podem ser classificadas de diferentes formas, de acordo com Raupp e Beuren (2010, p. 83), podem ser o “estudo de caso, a pesquisa de levantamento, bibliográfica, documental, participante e a experimental”. Os procedimentos na pesquisa científica referem-se à “forma pela qual se conduz ao estudo” (RAUPP; BEUREN, 2010). Na visão de Gil (2007, p. 43), “o delineamento expressa bem as ideias de modelo, sinopse e plano”. Diante das tipologias listadas, esta pesquisa é classificada como documental.

Esta pesquisa fundamentou-se em materiais já publicados tanto para a sua fundamentação teórica quanto para o capítulo dos resultados. Têm como temas centrais, os RS, os indicadores de sustentabilidade da diretriz GRI-G4 e sua asseguuração externa.

A pesquisa documental diferencia-se da bibliográfica pela essência de suas fontes (GIL, 2007). Esse tipo de pesquisa tem a finalidade de “selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir lhe algum valor” (RAUPP; BEUREN, 2010). Marconi e Lakatos (2010, p. 157), aduzem que a peculiaridade da pesquisa documental “é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escrita ou não”.

Tendo em vista que esta pesquisa utiliza documentos como sua fonte de dados, é considerada documental. Sua principal fonte de consulta são os sítios eletrônicos das empresas para coleta de seus RS, das quais foram extraídos os dados necessários para esta investigação por meio da publicação GRI-G4. Os desmembramentos específicos de cada tipologia quanto aos procedimentos são detalhados posteriormente na etapa de coleta de dados.

### 3.1.3 Quanto à abordagem do problema

Uma pesquisa pode ser classificada como, quantitativa, qualitativa ou mista (quali-quantitativa). Desse modo vislumbra-se que em relação à abordagem do problema, Silva e Menezes (2005), explicam que a pesquisa pode ser quantitativa ou qualitativa. Esta pesquisa utiliza a abordagem qualitativa, e sua definição é apresentada a seguir bem como os fundamentos que a enquadram neste tipo de abordagem.

A primeira, quantitativa, considera “tudo o que pode ser quantificável”, ou seja, requer métodos estatísticos, a segunda, qualitativa, “considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a



subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números” (SILVA; MENEZES, 2005, p. 20). Desta forma a abordagem qualitativa se propõe a destacar características “não observadas por meio de um estudo quantitativo” (RAUPP; BEUREN, 2010, p. 92).

Assim, depreende-se que a abordagem qualitativa é mais adequada a esta pesquisa, pois se tem o entendimento de que na pesquisa qualitativa possibilita “análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado” (RAUPP; BEUREN, 2010, p.92).

### 3.2 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE PESQUISA

As técnicas e os métodos a serem utilizados na pesquisa científica podem ser escolhidos “desde a proposição do problema, e da delimitação do universo ou da amostra” (OLIVEIRA NETTO, 2006). Para Colauto e Beuren (2010, p. 118), “a técnica é uma forma sistematizada e lógica de preceitos ou processos em que se apoia uma ciência; dito de outra forma, a técnica é a habilidade para se usar pragmaticamente os preceitos ou normas”. Portanto as técnicas são as formas pelas quais são executadas as etapas da pesquisa.

De acordo com Zanella (2009), são duas etapas, a de coleta dos dados e a análise desses dados. A seguir, são apresentados os instrumentos de pesquisa utilizados para a coleta de dados bem como os procedimentos metodológicos que descrevem a obtenção, eventuais ajustes, as apresentações e análises dos dados.

#### *a) Procedimentos de Coleta*

Esta etapa da pesquisa consiste na utilização, dos “instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas”, para a coleta dos dados (MARCONI; LAKATOS, 2010, P. 149). Os diversos procedimentos utilizados para a coleta de dados, de acordo com Marconi e Lakatos (2010, p. 149), podem ser a: “coleta documental, observação, entrevista, questionário”, dentre outros.

Esta pesquisa caracteriza-se como documental. Os dados obtidos são expostos na seção final da metodologia e, no capítulo seguinte, são realizadas as análises desses dados. Em seguida são evidenciados os conceitos e as formas de aplicação da pesquisa documental. Utilizou documentos escritos como fontes de dados na fundamentação teórica e nas seções de resultados. Os dados foram coletados de fontes secundárias, em consonância com o que é descrito a seguir.

Conforme Marconi e Lakatos (2010, p. 157), o levantamento de dados é o primeiro passo de qualquer pesquisa científica e “é feito de duas maneiras: pesquisa documental (ou de fontes primárias) e pesquisa bibliográfica (ou de fontes secundárias)”.

A pesquisa documental é obtida em documentos e de acordo com Colauto e Beuren (2010, p. 134), “apresentam-se como uma valiosa fonte de coleta de dados nas pesquisas em ciências sociais”. Para Colauto e Beuren (2010, p. 134), “a pesquisa documental ou de fontes primárias é a que trabalha com informações que não receberam tratamento analítico”. Portanto cabe ao pesquisador compilar os dados e editar para que a apresentação dos mesmos favoreça o entendimento do leitor.

Para dar sustentação bibliográfica à pesquisa, foram realizadas consultas nos livros, monografias, teses, artigos técnico-científicos e normas concernentes ao tema de asseguarção externa para contribuir com a produção da fundamentação teórica. As referências foram atualizadas até a data de conclusão da escrita e da revisão do capítulo 2: 01/09/2017.

Realizaram-se buscas de publicações acadêmicas e técnico-científicas que se referem a trabalhos e pesquisas similares com resultados aproximados a esta pesquisa com o fim de legitimar a alusão entre as pesquisas. As palavras-chave usadas nas buscas foram [“Asseguarção Externa, GRI-G4 e Relatório de Sustentabilidade”]. A pesquisa abrangeu os resultados no corpo do trabalho, no resumo, no título, no subtítulo e/ou como palavra-chave.

Igualmente pesquisaram-se artigos científicos publicados em eventos e em periódicos nacionais de Contabilidade, além de busca por Trabalhos de Conclusão de Curso de graduação, dissertações de mestrado e teses de doutorado com pesquisas e defesas realizadas no Brasil. Para essas pesquisas, foram consultadas as seguintes bases de dados:

- a) Biblioteca Central da Universidade Federal de Santa Catarina;
- b) Coordenação de TCC do Curso de Ciências Contábeis da UFSC;
- c) Encontro Internacional Sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente (ENGEMA);
- d) Banco de Teses da CAPES;
- e) Portal de Periódicos da CAPES;
- f) Google Acadêmico;
- g) Congresso USP de Controladoria e Contabilidade;

Este trabalho constitui-se numa pesquisa que buscou dentre as empresas brasileiras, as que publicam os indicadores da GRI e os submetem a verificação externa. Essa pesquisa foi realizada em cinco etapas, descritas a seguir:

**Quadro 9 – Etapas da pesquisa**

1	Obter material bibliográfico sobre asseguração externa e sustentabilidade por meio de consultas em livros, teses, dissertações, artigos técnico-científicos e em normas diversas;
2	Estudar o <i>Global Reporting Initiative</i> (GRI);
3	Extrair os RS de cada empresa e fazer a coleta;
4	Tratamento e análise dos dados.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

#### *b) Análise dos dados*

Após a coleta, inicia-se a análise dos dados da pesquisa, seguindo uma organização sistemática dos mesmos, com o fim de atingir os objetivos propostos e alcançar as respostas ao problema da pesquisa.

De acordo com Colauto e Beuren (2010, p. 136), “analisar dados significa trabalhar com todo o material obtido durante o processo de investigação, ou seja, com os relatos de observação [...] as informações dos documentos e outros dados disponíveis”. Desta forma, a análise dos dados deve suceder de maneira sistematizada, inicialmente organizando o material coletado e analisando-os posteriormente (COLAUTO; BEUREN, 2010).

As análises podem ser análise documental, análise descritiva ou análise de conteúdo (COLAUTO; BEUREN, 2010). Esta pesquisa utiliza a análise documental discriminada a seguir.

#### *c) Análise documental*

A análise documental visa examinar documentos para identificar informações que possibilitam determinar ou conhecer circunstâncias sociais ou econômicas relacionadas aos dados (COLAUTO; BEUREN, 2010). É uma análise feita diretamente na fonte primária. Richardson (1999 apud COLAUTO; BEUREN, 2010, p. 140), explica que “a análise documental consiste em uma série de operações que visam um ou vários documentos para descobrir as circunstâncias sociais e econômicas com as quais podem estar relacionados”. Portanto, esta pesquisa classifica-se como documental por utilizar os documentos dos RS publicados pelas empresas da amostra.

Por se utilizar de uma análise documental, esta pesquisa utiliza como fonte secundária os dados divulgados nos RS, especificamente do índice remissivo da GRI-G4 por meio dos sítios eletrônicos das empresas. Os dados coletados foram tabulados, e analisados com auxílio de planilhas eletrônicas.

### 3.2.1 Características e dados da população e amostra

A população da pesquisa compreende as 445 empresas listadas na Brasil, Bolsa e Balcão (B3) em 2016. Dentre as empresas listadas foram selecionadas as 160 empresas que publicaram Relatórios de Sustentabilidade, destas foram selecionadas as 74 empresas que utilizaram a metodologia GRI-G4 e por fim selecionadas para a composição da amostra apenas aquelas que submeteram os indicadores GRI-G4 a verificação externa entre 2014 e 2016. Assim a amostra final constitui-se em 32 empresas. A Tabela 1 apresenta as empresas componentes da amostra da presente pesquisa.

**Tabela 1 – Amostra da Pesquisa**

No.	Empresa	Ano em que não publicou, ou não submeteu à verificação externa.	No.	Empresa	Ano em que não publicou, ou não submeteu à verificação externa.
1	AES TIETE	2015, 2016	17	GOL	2016
2	BRADESCO	-	18	INVEPAR	2014, 2016
3	BRASIL	-	19	ITAUSA	-
4	BRASKEM	2015, 2016	20	ITAUNIBANCO	2016
5	CELESC	-	21	KLABIN S/A	2015, 2016
6	CELUL IRANI	2015, 2016	22	LIBRA T RIO	2015, 2016
7	CEMIG	-	23	LOJAS RENNER	2015, 2016
8	CIELO	2016	24	M.DIASBRANCO	-
9	COPEL	2015, 2016	25	MINERVA	-
10	CPFL ENERGIA	2016	26	NATURA	2016
11	DURATEX	2015,16	27	PETROBRAS	2015, 2016
12	ECORODOVIAS	-	28	RENOVA	2016
13	ELEKTRO	2014, 2015	29	SANTANDER BR	2015, 2016
14	ELETROPAULO	2015, 2016	30	TELEF BRASIL	-
15	ENERGIAS BR	2015, 2016	31	TRIUNFO PART	2014, 2016
16	EVEN	2015, 2016	32	WHIRLPOOL	2015, 2016

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Ressalta-se que durante os três anos analisados (2014-2016), constam 32 empresas na amostra. No entanto em cada ano esse número, diversa, pois nem todas as empresas disponibilizaram os dados necessários em todos os anos. Sendo que apenas 9 das empresas procederam a verificação externa em todos os anos, conforme a proposta de análise do presente estudo. Optou-se por prosseguir com a pesquisa dessa forma, pois se acredita que quanto maior o número de informações, maior é a possibilidade de inferência mais próxima da realidade das empresas brasileiras.

## 4 RESULTADOS DA PESQUISA

Este capítulo abrange os resultados encontrados pela presente pesquisa. Inicialmente são tratados os temas em relação à análise dos indicadores GRI-G4 e posteriormente são realizadas as análises, setorial, de prestadoras de serviço de asseguarção e por nível de governança corporativa.

### 4.1 A VERIFICAÇÃO EXTERNA DOS INDICADORES GRI-G4

#### 4.1.1 Análise dos Indicadores GRI-G4 dos Conteúdos Padrão Gerais

Com relação à verificação dos indicadores, a primeira sessão é segmentada entre as opções Essencial e Abrangente da GRI e conforme o modelo do Sumário Remissivo da GRI, a análise é dividida em Conteúdos Padrão Gerais e Específicos.

As empresas optam pela abrangência do relatório que vão adotar. Na opção abrangente, são 58 indicadores dos Conteúdos Padrão Gerais e 137 indicadores classificados em Conteúdos Padrão Específicos, sendo subdivididos em categorias: Econômica (13 indicadores), Ambiental (46 indicadores) e Social (78 indicadores).

Ao nível Essencial, a análise dos Indicadores Gerais, mostra que em relação ao Perfil Organizacional, o indicador mais verificado em 2014 foi o G4-10, sendo evidenciado em 95% das empresas da amostra. O mesmo indicador em 2015 e 2016 foi verificado por 100% das empresas. Esse indicador é relacionado à força de trabalho, o que mostra que nesse item as empresas tem interesse em efetuar a verificação externa.

Em relação aos Aspectos Materiais Identificados e Limites, a materialidade representada pelos indicadores G4-19 e G4-20 foi responsável por 95% em 2014, 92% em 2015 e 67% em 2016 em relação ao total de empresas da amostra. De acordo com a GRI, a materialidade é o limiar a partir do qual os Aspectos tornam-se suficientemente expressivos para o relato. Para que a materialidade seja estabelecida em um RS, é preciso considerar também os impactos econômicos, ambientais e sociais que cruzam um determinado limiar, passando a afetar a capacidade da organização de satisfazer necessidades presentes sem comprometer as necessidades de gerações futuras.

A Tabela 2 evidencia a análise horizontal e vertical dos indicadores da abrangência Essencial, dos conteúdos padrão gerais.

**Tabela 2 – Análises Vertical e Horizontal da Amostra da Opção Essencial**

	<b>Análise Vertical</b>			<b>Análise Horizontal</b>	
<b>Conteúdos Padrão Gerais</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2014-2015</b>	<b>2015-2016</b>
<b>Estratégia e Análise</b>					
G4-1	76%	54%	50%	-56%	-57%
<b>Perfil Organizacional</b>					
G4-3	71%	85%	67%	-27%	-64%
G4-4	71%	85%	50%	-27%	-73%
G4-5	71%	85%	67%	-27%	-64%
G4-6	71%	77%	67%	-33%	-60%
G4-7	71%	85%	67%	-27%	-64%
G4-8	71%	85%	67%	-27%	-64%
G4-9	81%	77%	50%	-41%	-70%
G4-10	95%	100%	100%	-35 %	-54%
G4-11	81%	69%	67%	-47%	-56%
G4-12	81%	85%	50%	-35%	-73%
G4-13	81%	69%	67%	-47%	-56%
G4-14	76%	69%	67%	-44%	-56%
G4-15	81%	92%	67%	-29%	-67%
G4-16	76%	92%	67%	-25%	-67%
<b>Aspectos materiais identificados e limites</b>					
G4-17	81%	85%	67%	-35%	-64%
G4-18	90%	92%	67%	-37%	-67%
G4-19	95%	92%	67%	-40%	-67%
G4-20	95%	92%	67%	-40%	-67%
G4-21	90%	92%	67%	-37%	-67%
G4-22	76%	62%	67%	-50%	-50%
G4-23	76%	62%	67%	-50%	-50%
<b>Engajamento de <i>stakeholders</i></b>					
G4-24	90%	92%	67%	-37%	-67%
G4-25	90%	85%	67%	-42%	-64%
G4-26	86%	92%	67%	-33%	-67%
G4-27	76%	92%	67%	-25%	-67%
<b>Perfil do relatório</b>					
G4-28	81%	77%	67%	-41%	-60%
G4-29	81%	77%	67%	-41%	-60%
G4-30	76%	69%	67%	-44%	-56%
G4-31	76%	62%	50%	-50%	-63%
G4-32	81%	85%	67%	-35%	-64%
G4-33	86%	85%	67%	-39%	-64%
<b>Governança</b>					
G4-34	81%	77%	50%	-41%	-70%
<b>Ética e integridade</b>					
G4-56	76%	85%	67%	-31%	-64%

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

O indicador G4-25 foi verificado por 90% das empresas da amostra em 2014 e 85% em 2015 e 67% em 2016. Esse indicador representa o aspecto de Engajamento de *Stakeholders* e tem direta ligação com a materialidade, pois para determina-la, é preciso considerar também os impactos econômicos, ambientais e sociais que cruzam um

determinado limiar, passando a afetar a capacidade da organização de satisfazer necessidades presentes sem comprometer as necessidades de gerações futuras.

No Perfil do Relatório o indicador de maior representatividade entre as empresas foi o G4-33, o qual indica as práticas e políticas adotadas de verificação externa. O indicador indicativo de Governança, G4-34 ficou entre 81% em 2014 e 50% em 2016, mostrando variação entre os anos.

Finalizando os conteúdos gerais da abrangência essencial o indicador G4-56 relacionado à Ética e Integridade, foi verificado em 2014 por 76% da amostra e em 2015 e 2016 por 85% e 67%, respectivamente. Mostra que existem empresas que não fazem a verificação externa dos valores, princípios e padrões de normas de comportamento, mas que a maioria o fez.

Ao nível abrangente, os indicadores comuns à opção essencial seguiram semelhança nos resultados. No aspecto Perfil Organizacional, em 2014, a maior frequência foi dos indicadores G4-10 e G4-12, com 88% de incidência para ambos. O indicador G4-12 está relacionado à cadeia de fornecedores, evidenciando que as empresas estão atentas a esse indicador. No ano de 2015, ainda no mesmo aspecto, Perfil Organizacional, o indicador G4-15 foi verificado pelas 4 empresas da amostra, indicando que elas estavam engajadas em listar as iniciativas desenvolvidas externamente em caráter econômico, ambiental e social que a organização subscreve ou endossa. Em 2016 nesse aspecto, os indicadores mais evidenciados foram novamente o G4-10 como em 2015, e o G4-15 e G4-16. Este último lista a participação da organização em associações.

Nos Aspectos Materiais Identificados e Limites, em 2014 a maioria dos indicadores foi verificada por 75% das empresas da amostra. Em 2015 dos 7 indicadores do aspecto, 6 deles foram verificados pela metade da amostra, somente o indicador G4-17 foi verificado por 75% da amostra. O indicador G4-26 no aspecto de Engajamento de *Stakeholders* foi o indicador mais verificado em 2014 com 88%, 2015 e 2016 em 75% da amostra.

A Tabela 3 apresenta os indicadores verificados pelas empresas do nível abrangente. Na Estratégia e Análise, o indicador adicional à opção essencial é o G4-2. Tal indicador revela os principais impactos, riscos e oportunidades. Em todos os anos da análise o indicador G4-2 foi evidenciado por 75% das empresas da amostra.

No tocante a Governança, há 21 indicadores a mais que na opção essencial, a qual só tem um indicador relativo a esse aspecto. Em 2014 o indicador G4-40 foi no qual mais houve a incidência da verificação externa, todas as empresas da amostra efetuaram a verificação

deste indicador, o mesmo comportamento ocorreu em 2015. Já em 2016 passou para 75% da amostra.

**Tabela 3 – Indicadores verificados somente no nível abrangente**

<b>Contéudos Padrão Gerais</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
Estratégia e Análise			
G4-2	6	3	3
Governança			
G4-35	6	3	3
G4-36	7	4	3
G4-37	7	3	3
G4-38	7	4	3
G4-39	7	3	3
G4-40	8	4	3
G4-41	6	3	3
G4-42	6	3	2
G4-43	6	3	2
G4-44	6	3	3
G4-45	7	4	3
G4-46	7	4	3
G4-47	7	4	3
G4-48	5	3	2
G4-49	7	4	2
G4-50	6	3	3
G4-51	7	3	3
G4-52	7	3	3
G4-53	6	3	3
G4-54	6	2	2
G4-55	5	2	2
Ética e integridade			
G4-57	8	4	3
G4-58	8	4	3
<b>Total da Amostra para o Nível</b>	<b>8</b>	<b>4</b>	<b>4</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Ao nível abrangente em 2014 a amostra foi composta por 8 empresas. Nos 21 indicadores de governança, a média de assegurarão foi de 81%. Esses indicadores envolvem o mais alto órgão de governança e a forma como as decisões econômicas, ambientais e sociais podem vir a impactar na sustentabilidade empresarial. De toda a análise esses indicadores foram sobre os quais mais incidiram a assegurarão externa, provavelmente pela importância que esses indicadores têm em relação ao andamento de todos os demais.

No ano de 2015, os indicadores G4-36, G4-38, G4-40, G4-45, G4-46, G4-47 e G4-49, foram submetidos à verificação por 100% da amostra (4 empresas). Os indicadores G4-35, G4-37, G4-39, G4-41, G4-42, G4-43, G4-44, G4-48, G4-50, G4-51, G4-52 e G4-53 foram assegurados por 75% da amostra (3 empresas).



No último ano da pesquisa, 2016, dos 21 indicadores, 15 foram submetidos à asseguuração externa por 75% da amostra e os 6 indicadores restantes foram assegurados por 50% da amostra.

#### 4.1.2 Análise dos Indicadores GRI-G4 dos Conteúdos Padrão Específicos

Nos procedimentos de análise dos Conteúdos Padrão Específicos, não houve a segregação das empresas optantes pela versão essencial e abrangente. Optou-se por analisar conjuntamente, pois os indicadores específicos são idênticos nas duas opções de abrangência. Devido à quantidade de indicadores específicos (137), a análise prossegue segregada pelas categorias econômica, ambiental e social.

A categoria econômica foi agrupada pelos aspectos dos indicadores a ela pertencentes na Tabela 4. No aspecto desempenho econômico, em 2014 teve 53% de incidência de asseguuração, 48% em 2015 e novamente 48% em 2016. Em todos os anos da pesquisa, esse aspecto foi o qual mais houve a verificação externa dos indicadores.

O aspecto presença no mercado assegurou em 2014 22% dos indicadores, 10% em 2015 e 17% em 2016. Os impactos econômicos indiretos foram o segundo aspecto com mais incidência de verificação externa dos seus indicadores, sendo 41% em 2014, 31% em 2015 e 40% em 2016.

**Tabela 4 – Análise por Agrupamento dos Aspectos dos Indicadores da Categoria Econômica**

Categoria Econômica	2014			2015			2016		
	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)
Aspectos dos Indicadores									
Desempenho Econômico	145	77	53%	85	41	48%	50	24	48%
Presença no Mercado	87	19	22%	51	5	10%	30	5	17%
Impactos Econômicos Indiretos	87	36	41%	51	16	31%	30	12	40%
Práticas de Compra	58	14	24%	34	8	24%	20	3	15%

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

O aspecto práticas de compra, em relação à verificação externa dos seus indicadores, manteve-se linear entre 2014 e 2015 com 24% de incidência e em 2016 com 15% de asseguuração.

A categoria ambiental, apresentada na Tabela 5, está segregada pelos aspectos dos indicadores pertencentes a sua categoria. São indicadores que demandam maior complexidade

na elaboração do relatório pelas variáveis envolvidas, percebeu-se um nível mais baixo de asseguarção dos indicadores conforme as análises seguintes detalham.

**Tabela 5 - Análise por Agrupamento dos Aspectos dos Indicadores da Categoria Ambiental**

<b>Categoria Ambiental</b>	<b>2014</b>			<b>2015</b>			<b>2016</b>		
Aspectos dos Indicadores	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)
Materiais	87	21	24%	51	7	14%	30	3	10%
Energia	174	67	39%	102	24	24%	60	17	28%
Água	116	52	45%	68	21	31%	40	12	30%
Biodiversidade	145	48	33%	85	18	21%	50	3	6%
Emissões	232	112	48%	136	41	30%	80	14	18%
Efluentes e Resíduos	174	78	45%	102	29	28%	60	20	33%
Produtos e Serviços	87	22	25%	51	11	22%	30	3	10%
Conformidade	58	22	38%	34	8	24%	20	6	30%
Transportes	58	12	21%	34	6	18%	20	1	5%
Geral	58	23	40%	34	9	26%	20	7	35%
Avaliação Ambiental de Fornecedores	87	31	36%	51	14	27%	30	6	20%
Mecanismos de Queixas e reclam. Relativas a Impactos Ambientais	58	10	17%	34	3	9%	20	1	5%

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

A evidenciação dos indicadores dos aspectos materiais em 2014 foi de 24%, em 2015 de 14% e em 2016 de 10%, isto indica que a preocupação em verificar os indicadores referentes ao uso de materiais recicláveis, por exemplo, não é tão significativo para as empresas da amostra.

Os indicadores relacionados ao consumo de energia tiveram incidência de 39% de asseguarção em 2014, 24% em 2015 e 28% em 2016, mostrando que esses indicadores tem mais atenção das empresas.

As empresas demonstraram mais interesse em submeter à verificação externa os indicadores pertencentes ao aspecto, água, tendo verificado em 2014 45%, em 2015 31% e em 2016 30%, indicando a preocupação com as fontes hídricas e reutilização da água.

Nos indicadores de biodiversidade a *assurance* foi de 33%, 21% e 6% durante os períodos de análise, respectivamente. Em 2014, 48% dos indicadores das emissões foram submetidos à verificação externa, já em 2015 foram 30% e em 2016 apenas 18%, esses indicadores estão relacionados à emissão dos gases de efeito estufa.

Os gastos e investimentos com proteção ambiental, representados pelo aspecto geral, foram verificados em 40% dos casos em 2014, 26% em 2015 e 35% em 2016.

Os efluentes e resíduos, por meio de seus indicadores, foram verificados por 45% da amostra em 2014, 28% em 2015 e 33% em 2016, tais indicadores tem conexão com os descartes de água, resíduos e vazamentos.

A distribuição da verificação externa dos indicadores de conformidade foi de 38% em 2014, 24% em 2015 e 30% em 2016, isto indica o interesse das empresas em verificarem os valores monetários de multas significativas e número total de sanções não monetárias aplicadas em decorrência da não conformidade com leis e regulamentos ambientais.

O indicador de mecanismos de queixas e reclamações relativas a impactos ambientais foi verificado em 2014 por 17% da amostra, em 2015 por 9% das empresas e em 2016 por apenas 5%.

Os indicadores de produtos e serviços foram submetidos a auditoria externa por 25% em 2014, 22% em 2015 e 10% em 2016, tal indicador exprime o percentual de produtos e suas embalagens recuperados em relação ao total de produtos vendidos.

Por fim, os indicadores de avaliação ambiental de fornecedores tiveram 36% de verificação em 2014, 27% em 2015 e 20% em 2016, isto indica o empenho das empresas na captação de novos fornecedores com base em critérios ambientais.

Na categoria social, há divisão por subcategorias. Na primeira subcategoria, práticas trabalhistas e trabalho decente, os indicadores mais verificados externamente foram os relacionados ao aspecto treinamento e educação, tendo incidência de 53% de verificação em 2014, 51% em 2015 e 43% em 2016. Os indicadores do aspecto emprego tiveram a asseguuração externa assim distribuída entre os anos da análise: 2014 (44%), 2015 (28%), 2016 (30%).

No aspecto saúde e segurança no trabalho, os indicadores foram verificados em 2014 por 43% das empresas, em 2015 por 32% e em 2016 novamente 32%. Tais indicadores relacionam, por exemplo, doenças ocupacionais, dias perdidos, absenteísmo e número de óbitos relacionados ao trabalho e percentual da força de trabalho representada em comitês formais de saúde e segurança.

Com relação aos aspectos de avaliação dos fornecedores relacionados às práticas trabalhistas, houve verificação externa de 41% em 2014, 22% em 2015 e 20% em 2016, isto indica que as empresas se preocupam em contratar novos fornecedores com base em critérios relativos a práticas trabalhistas.

A Tabela 6 apresenta a análise por agrupamento dos aspectos dos indicadores da categoria social.

**Tabela 6 - Análise por Agrupamento dos Aspectos dos Indicadores da Categoria Social**

<b>Categoria Social</b>	<b>2014</b>			<b>2015</b>			<b>2016</b>		
<b>Práticas trabalhistas e trabalho decente</b>	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)
Emprego	116	51	44%	68	19	28%	40	12	30%
Relações Trabalhistas	58	9	16%	34	1	3%	20	1	5%
Saúde e Segurança no Trabalho	145	62	43%	85	27	32%	50	16	32%
Treinamento e Educação	116	61	53%	68	35	51%	40	17	43%
Diversidade e Igualdade de Oportunidades	58	18	31%	34	9	26%	20	8	40%
Igualdade Remuneração entre Mulheres e Homens	58	14	24%	34	6	18%	20	5	25%
Avaliação de Fornecedores em Práticas Trabalhistas	87	36	41%	51	11	22%	30	6	20%
Mecanismos de Queixas e Reclamações Relacionadas a Práticas Trabalhistas	58	14	24%	34	4	12%	20	2	10%
<b>Direitos Humanos</b>									
Investimentos	87	14	16%	51	8	16%	30	9	30%
Não discriminação	58	13	22%	34	8	24%	20	2	10%
Liberdade associação e negociação coletiva	58	12	21%	34	5	15%	20	3	15%
Trabalho infantil	58	17	29%	34	8	24%	20	5	25%
Trabalho forçado ou análogo ao escravo	58	18	31%	34	9	26%	20	7	35%
Práticas de Segurança	58	9	16%	34	3	9%	20	1	5%
Direitos Indígenas	58	8	14%	34	1	3%	20	1	5%
Avaliação	58	6	10%	34	2	6%	20	2	10%
Avaliação de Fornecedores em Direitos Humanos	87	27	31%	51	10	20%	30	7	23%
Mecanismos de Queixas e Reclamações Relacionadas a Direitos Humanos	58	12	21%	34	10	29%	20	3	15%
<b>Sociedade</b>									
Comunidades Locais	87	37	43%	51	13	25%	30	8	27%
Combate à Corrupção	116	60	52%	68	30	44%	40	15	38%
Políticas Públicas	58	17	29%	34	6	18%	20	3	15%
Concorrência Desleal	58	12	21%	34	4	12%	20	0	0%
Conformidade	58	16	28%	34	4	12%	20	1	5%
Avaliação de Fornecedores e Impac. na Sociedade	87	31	36%	51	11	22%	30	6	20%
Mecanismos de Queixas e Reclamações Relacionadas a Impactos na Sociedade	58	9	16%	34	3	9%	20	0	0%
<b>Responsabilidade pelo produto</b>									
Saúde e Segurança do Cliente	87	24	28%	51	5	10%	30	4	13%
Rotulagem de Produtos e Serviços	116	37	32%	68	20	29%	40	11	28%
Comunicações de Marketing	87	14	16%	51	7	14%	30	4	13%
Privacidade do Cliente	58	10	17%	34	6	18%	20	7	35%
Conformidade	58	21	36%	34	5	15%	20	5	25%

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

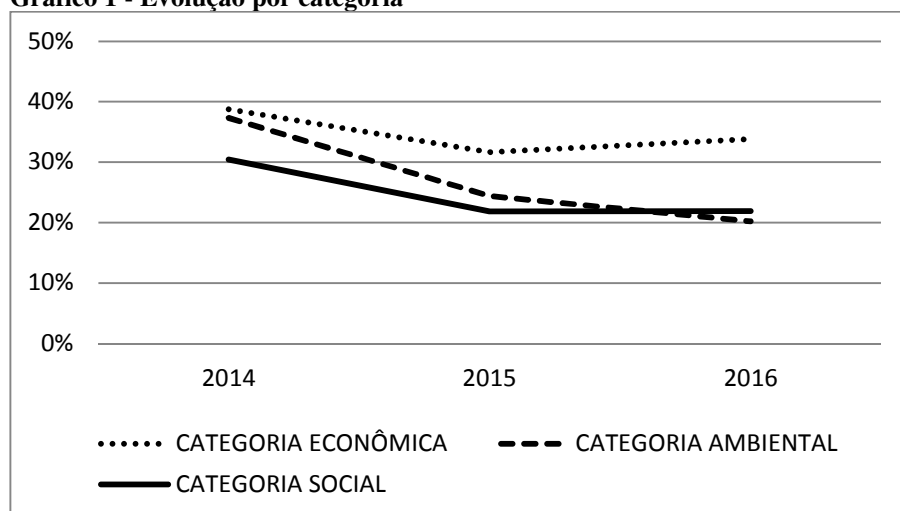
Na subcategoria Direitos Humanos, os indicadores com maior representatividade em verificação externa foram os relacionados aos indicadores do aspecto trabalho forçado ou análogo ao escravo, no qual em 2014 31% foram assegurando e em 2015 (26%) e 2016 (35%), o que indica que as empresas se preocupam com as operações e fornecedores identificados como de risco significativo para a ocorrência de trabalho forçado ou análogo ao escravo. Os indicadores relativos ao trabalho infantil representaram 29% de *assurance* em 2014, 24% em 2015 e 25% em 2016, isto indica o empenho em operações e fornecedores identificados como de risco para a ocorrência de casos de trabalho infantil e medidas tomadas para contribuir para a efetiva erradicação do trabalho infantil.

Na subcategoria Sociedade, os indicadores relacionados ao aspecto combate à corrupção, tiveram a incidência de 52%, 44%, 38% respectivamente nos períodos analisados. Os indicadores do aspecto comunidade locais, tiveram asseguração de 43% em 2014, 25% em 2015 e 27% em 2016.

A subcategoria responsabilidade pelo produto, no aspecto saúde e segurança do cliente, teve em 2014 28% de asseguração, em 2015 10% e em 2016 13%. Os indicadores de rotulagem de produtos e serviços foram assim verificados: em 2014 (32%), em 2015 (29%) e em 2016 (13%).

Em média, dentro da categoria social, a subcategoria práticas trabalhistas e trabalho decente teve asseguração dos indicadores em 2014 (34%), em 2015 (24%) e em 2016 (26%). A subcategoria direitos humanos teve asseguração dos indicadores em 2014 (21%), em 2015 (16%) e em 2016 (18%). A subcategoria sociedade teve asseguração dos indicadores em 2014 (32%), em 2015 (20%) e em 2016 (15%). E por fim, a subcategoria responsabilidade pelo produto, teve asseguração dos indicadores em 2014 (26%), em 2015 (17%) e em 2016 (23%).

O Gráfico 1, apresenta um resumo da evolução dos conteúdos padrão específicos por categoria durante os anos de análise que abrange o presente estudo.

**Gráfico 1 - Evolução por categoria**

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

A categoria econômica em 2014 teve média de 39% de assegurar dos indicadores, passando para 32% em 2015 e para 34% em 2016. Na categoria ambiental a variação foi um pouco maior, sendo que em 2014 submeteu a verificação externa 37% dos indicadores, já em 2015 passou para 24% e em 2016 para 20%. Por fim, na categoria social, a *assurance* dos indicadores foi de 30% no ano de 2014, 22% em 2015 e em 2016.

#### 4.1.3 Assurance e escolha da abrangência quanto à emissão do Relatório GRI

O número de empresas que realizaram a verificação externa por indicadores em 2014, 2015 e 2016, foi respectivamente, 29, 17 e 10, conforme a Tabela 7 apresenta.

**Tabela 7 – Empresas que realizaram verificação externa dos indicadores por ano**

	Nome de pregão	2014	2015	2016		Nome de pregão	2014	2015	2016
1	AES TIETE	x			17	GOL	x	X	
2	BRADESCO	x	x	x	18	INVEPAR		X	
3	BRASIL	x	x	x	19	ITAUSA	x	X	x
4	BRASKEM	x			20	ITAUUNIBANCO	x	X	
5	CELESC	x	x	x	21	KLABIN S/A	x		
6	CELUL IRANI	x			22	LIBRA T RIO	x		
7	CEMIG	x	x	x	23	LOJAS RENNER	x		
8	CIELO	x	x		24	M.DIASBRANCO	x	X	x
9	COPEL	x			25	MINERVA	x	X	x
10	CPFL ENERGIA	x	x		26	NATURA	x	X	
11	DURATEX	x			27	PETROBRAS	x		
12	ECORODOVIAS	x	x	x	28	RENOVA	x	x	
13	ELEKTRO			x	29	SANTANDER BR	x		
14	ELETROPAULO	x			30	TELEF BRASIL	x	X	x
15	ENERGIAS BR	x			31	TRIUNFO PART		X	
16	EVEN	x			32	WHIRLPOOL	x		
						<b>Total</b>	<b>29</b>	<b>17</b>	<b>10</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A Tabela 8 apresenta a evolução durante os anos da análise das empresas. Em 2014, 91% da amostra informou a verificação externa por indicador. No exercício de 2015 o percentual de empresas que fizeram a verificação externa por indicador passou para 53%. No mesmo ano 38% fez apenas a verificação externa do relatório como um todo não evidenciando em seu escopo quais indicadores foram analisados, apenas informaram que foi feito por amostragem. No ano de 2016 31% das empresas da amostra evidenciaram no Sumário Remissivo da GRI quais indicadores foram verificados e qual a página estavam no relatório GRI. Metade das empresas da amostra fez a verificação externa do RS não informando quais indicadores especificamente foram verificados.

**Tabela 8 – Emissão anual das empresas da Amostra**

<b>Relatos das Empresas da Amostra</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
Informou por indicador a verificação externa.	91%	53%	31%
Verificação externa do RS em geral.	3%	38%	50%
Não houve verificação externa.	6%	6%	9%
Não publicou RS.		3%	3%
Publicou em GRI 102.			6%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

No processo de coleta dos dados percebeu-se que a nomenclatura do Relatório de Sustentabilidade é diversa. O sumário da GRI é parte integrante do RS e por isso para efetuar a coleta, foi necessário pesquisar o relatório de cada empresa ano a ano. A Tabela 9 denota as nomenclaturas que foram encontradas para denominar o RS, bem como a quantidade de empresas que utilizaram cada nomenclatura referente ao ano base de 2014 extraído da Brasil, Balcão e Bolsa (B3), 2015:

**Tabela 9 – Nomenclaturas dos RS**

<b>Nomes do relatório</b>	<b>Número de Empresas</b>
Relatório de Sustentabilidade	65
Relatório Anual	43
Relatório Anual e de Sustentabilidade	26
Relatório de Responsabilidade Socioambiental	7
Balanço Social	6
Relato Integrado	5
Balanço Socioambiental	2
Relatório Integrado	1
Outros	5
<b>Total</b>	<b>160</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Da amostra, 9 empresas optaram pelo opção abrangente e 23 pela essencial. No ano de 2014 foram 21 empresas optantes pelo formato essencial, cujo modelo possui menor número

de indicadores, sendo que os indicadores específicos são comuns às duas abrangências. Ao nível abrangente, foram selecionadas 8 empresas, no qual existem 24 indicadores a mais que ao nível essencial, em questões de governança corporativa, ética e integridade, e, estratégia e análise conforme detalhado na Fundamentação Teórica deste trabalho. A Tabela 10 retrata as empresas por tipo de abrangência.

**Tabela 10 – Empresas por tipo de abrangência**

Essencial				Abrangente	
1	AES TIETE	13	ITAUUNIBANCO	1	BRASIL
2	BRABESCO	14	KLABIN S/A	2	CELESC
3	BRASKEM	15	LIBRA T RIO	3	CELUL IRANI
4	CEMIG	16	LOJAS RENNEN	4	CPFL ENERGIA
5	CIELO	17	M.DIASBRANCO	5	DURATEX
6	COPEL	18	MINERVA	6	ELEKTRO
7	ECORODOVIAS	19	NATURA	7	ITAUSA
8	ELETROPAULO	20	RENOVA	8	PETROBRAS
9	ENERGIAS BR	21	TELEF BRASIL	9	SANTANDER BR
10	EVEN	22	TRIUNFO PART		
11	GOL	23	WHIRLPOOL		
12	INVEPAR				

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Em 2015 optaram pelo nível essencial 13 empresas (76%) e 4 empresas pelo nível abrangente (24%). No exercício de 2016, ao nível essencial foram verificadas 6 empresas (60%) e ao nível abrangente 4 empresas (40%), sendo que nesse nível as empresas podem apresentar até 195 indicadores.

#### 4.1.4 Análise Setorial

As empresas componentes da amostra são de 12 setores diferentes, a nomenclatura utilizada foi a que é utilizada pela Brasil, Balcão e Bolsa (B3) em 2017. A Tabela 11 relaciona os setores constantes nesta pesquisa e qual a incidência dos mesmos durante os anos da análise.

O setor de Energia Elétrica em 2014 foi representado por 9 empresas (31%), os Bancos por 5 empresas (17%), e as empresas do setor de Transporte, e, Madeira e Papel compõe a amostra com 3 representantes em cada categoria representado 10% cada.

O setor de Alimentos Processados, foi evidenciado por 2 empresas (7%) Os demais setores foram representado por uma empresa cada (3%), são eles: Vestuário e Calçados; Eletrodomésticos; Produtos de Uso Pessoal e Limpeza; Serviços Financeiros Diversos;



Petroquímicos e, Petróleo, Gás e Biocombustíveis. No estudo de Silveira, Alberton e Vicente (2017), 90% das empresas da Carteira ISE 2016, pertencentes ao Setor Elétrico submeteram o RS ao processo de verificação externa.

**Tabela 11 – Setor de atuação das empresas da amostra**

<b>Setor de Atuação das Empresas da Amostra</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
Bens Industriais / Transporte/ Transporte	3	4	1
Consumo Cíclico / Comércio / Tecidos. Vestuário e Calçados	1		
Consumo Cíclico / Utilidades Domésticas / Eletrodomésticos	1		
Consumo não Cíclico / Alimentos Processados / Alimentos Diversos	2	2	2
Consumo não Cíclico / Produtos de Uso Pessoal e de Limpeza	1	1	
Financeiro e Outros / Intermediários Financeiros / Bancos	5	4	3
Financeiro e Outros / Serviços Financeiros Diversos	1	1	
Materiais Básicos / Madeira e Papel/ Madeira e Papel	3		
Materiais Básicos / Químicos / Petroquímicos	1		
Petróleo. Gás e Biocombustíveis / Petróleo. Gás e Biocombustíveis	1		
Telecomunicações / Telecomunicações / Telecomunicações	1	1	1
Utilidade Pública / Energia Elétrica / Energia Elétrica	9	4	3
Total	29	17	10

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Em 2015 4 empresas representaram os setores de Transporte, Bancos e Energia Elétrica, com 24% cada. O setor de Alimentos Processados foi representado por 2 empresas (12%). Os setores: Produtos de Uso Pessoal e de Limpeza Serviços Financeiros Diversos Telecomunicações, ficaram com 1 empresa representado seu setor com 6% cada.

Os resultados do estudo de Luna (2016) evidenciaram que os setores que mais realizaram a verificação externa dos RS é o de Utilidade Pública, seguido do setor de Construção e Transporte. No entanto, o valor da significância do teste Qui-quadrado (0,187), para um nível de 5%, foi maior que 0,05, não sendo possível afirmar a dependência entre as variáveis.

No ano de 2016, os Bancos e Energia Elétrica foram representados por 3 empresas (30%) , Telecomunicações Transporte com 1 representante (10%) e o setor de Alimentos Processado com 2 empresas (20%).

A incidência desses setores é corroborada pelo estudo de Conceição, Dourado e Silva (2012), pois segundo o estudo, o qual foi realizado entre os segmentos que mais utilizaram o relatório GRI-G3 entre os anos de 1999 a 2010 na América Latina, os setores que mais se destacaram foram: segmento financeiro (bancos e instituições financeiras), energia elétrica e indústria de bebidas e alimentos.

Os indicadores foram classificados de acordo com o setor para análise. A Tabela 12 evidencia qual categoria de indicadores específicos os setores mais efetuaram a verificação

externa. Para fins de melhor visualização, a nomenclatura dos setores está sendo utilizada a do terceiro nível.

O número de empresas de cada setor é distinto, por isso, para se procederem às análises de frequência absoluta e relativa, multiplicou-se a quantidade de indicadores de cada categoria pela quantidade de empresas de cada setor.

**Tabela 12 – Relação dos Indicadores por Categoria e os Setores da Amostra de 2014**

2014	Categoria Econômica			Categoria Ambiental			Categoria Social		
Setores	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)
Alimentos Diversos	26	6	23%	92	14	15%	156	31	20%
Bancos	65	23	35%	230	39	17%	390	114	29%
Energia Elétrica	117	37	32%	414	176	43%	702	197	28%
Madeira e Papel	39	11	28%	138	61	44%	234	56	24%
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	13	5	38%	46	22	48%	78	13	17%
Petroquímicos	13	9	69%	46	28	61%	78	19	24%
Serviços Financeiros Diversos	13	5	38%	46	10	22%	78	18	23%
Tecidos, Vestuário e Calçados	13	6	46%	46	16	35%	78	27	35%
Telecomunicações	13	6	46%	46	15	33%	78	38	49%
Transportes	39	24	62%	138	68	49%	234	123	53%
Produtos de Uso Pessoal e de Limpeza	13	6	46%	46	16	35%	78	27	35%
Utilidades Domésticas	13	8	62%	46	23	50%	78	34	44%
<b>Médias</b>	<b>44%</b>			<b>38%</b>			<b>32%</b>		

Fonte: Dados de pesquisa (2017).

Na Categoria Econômica, em 2014, o setor de Petroquímicos efetuou a verificação externa de 9 dos 13 indicadores da categoria, isto representa 69% de *assurance*. Ainda na Categoria Econômica os setores de Tecidos, Vestuário e Calçados; Telecomunicações; e Produtos de Uso Pessoal e de Limpeza, apresentaram *assurance* de 46% cada.

Na Categoria Ambiental, em 2014, o setor de Petroquímicos teve a maior *assurance*, representando 61%, logo em seguida destacou-se o setor de Utilidades Domésticas com 50% de *assurance*. Na sequência em ordem de representatividade destacaram-se os setores: Transportes (49%), Petróleo, Gás e Biocombustíveis (48%), Madeira e Papel (44%) e Energia Elétrica (43%).

Na Categoria Social, em 2014, o setor que apresentou o maior índice de verificação externa foi o setor de Transportes (53%), seguido do setor de Telecomunicações (49%) e do setor de Utilidades Domésticas com *assurance* de 44%.

Em média, em 2014, a Categoria Econômica teve 44% de *assurance*, a Categoria Ambiental (38%) e a Categoria Social (32%), o que indica que as empresas ainda estão focando a auditoria em indicadores financeiros.

A distribuição da *assurance* entre os setores em 2015 está apresentada na Tabela 13.

**Tabela 13 – Relação dos Indicadores por Categoria e os Setores da Amostra de 2015**

2015	Categoria Econômica			Categoria Ambiental			Categoria Social		
Setores	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)
Alimentos Diversos	26	5	19%	92	18	20%	156	33	21%
Bancos	52	24	46%	184	28	15%	312	75	24%
Energia Elétrica	52	17	33%	184	37	20%	312	84	27%
Serviços Financeiros Diversos	13	2	15%	46	7	15%	78	5	6%
Telecomunicações	13	5	38%	46	20	43%	78	26	33%
Transportes	52	11	21%	184	57	31%	312	48	15%
Produtos de Uso Pessoal e de Limpeza	13	6	46%	46	24	52%	78	19	24%
<b>Médias</b>		<b>31%</b>			<b>28%</b>			<b>22%</b>	

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Em 2015, na Categoria Econômica, os setores que apresentaram maior *assurance* foram: Bancos (46%), Produtos de Uso Pessoal e de Limpeza (46%), Telecomunicações (38%) e Energia Elétrica com (33%). Na Categoria Ambiental, o setor de Produtos de Uso Pessoal e de Limpeza apresentou o maior índice de verificação externa (52%), seguido do setor de Telecomunicações (43%) e o setor de Transportes com 31% de *assurance*.

A Categoria Social revelou como principal destaque, o setor de Telecomunicações com 33% de verificação externa e o setor de Energia Elétrica com 27% de *assurance*.

Em média, em 2015, a Categoria Econômica teve (31%) de *assurance*, a Categoria Ambiental (28%) e a Categoria Social (22%), o que indica que as empresas ainda estão enfocando a auditoria em indicadores financeiros. A distribuição da *assurance* entre os setores em 2016 está apresentada na Tabela 14.

**Tabela 14 – Relação dos Indicadores por Categoria e os Setores da Amostra de 2016**

2016	Categoria Econômica			Categoria Ambiental			Categoria Social		
Setores	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)	Indic. x Amostra	No. Indic. Asseg.	Indic. Asseg. (%)
Alimentos Diversos	26	5	19%	92	17	18%	156	26	17%
Bancos	39	12	31%	138	15	11%	234	46	20%
Energia Elétrica	39	17	44%	138	32	23%	234	65	28%
Telecomunicações	13	6	46%	46	20	43%	78	27	35%
Transportes	13	4	31%	46	9	20%	78	7	9%
<b>Médias</b>		<b>34%</b>			<b>23%</b>			<b>22%</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

No ano de 2016, na Categoria Econômica o setor que se destacou foi o de Telecomunicações com 46% de verificação dos indicadores pertencentes à categoria. Na Categoria Ambiental, a o setor de Telecomunicações representou 43% de *assurance*. Na Categoria Social, novamente o setor de Telecomunicações apresentou a verificação externa de 35% dos indicadores.

Em média, em 2016, a Categoria Econômica teve 34% de *assurance*, a Categoria Ambiental (23%) e a Categoria Social (22%), o que indica que as empresas ainda estão enfocando a auditoria em indicadores financeiros.

#### 4.1.5 Análise das Prestadoras de Serviço de Asseguração

As empresas prestadoras de serviços de auditoria ficaram delimitadas a 9 empresas, sendo em sua maioria empresas de Auditoria e também foram prestados serviços por duas Certificadoras e uma empresa especialista em Consultoria em sustentabilidade. A Tabela subsequente relaciona quais as prestadores de serviço de Auditoria constavam nos RS em cada exercício das coletas realizadas.

**Tabela 15 – Prestadoras de serviços de asseguração da amostra**

Empresas	2014	2015	2016
<i>Bureau Veritas Certification (BVC)</i>	3	2	1
BDO RCS Auditores Independentes	1	1	1
<i>BSD Consulting</i>	1	0	0
<i>Deloitte Touche Tohmatsu</i>	2	1	1
<i>DNV GL Certification</i>	1	0	0
Ernst & Young Terco Auditores Independentes S.S.	4	5	2
<i>Grant Thornton Brasil</i>	0	0	1
<i>KPMG – Risk Advisory Services Ltda e Auditores Independentes</i>	12	5	3
<i>Pricewaterhouse Coopers Auditores Independentes (Price)</i>	5	3	1

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Com relação à classificação, as empresas de Auditoria são: *Deloitte*, *Ernst & Young*, *Grant Thornton*, KPMG, Price e BDO. As Certificadoras foram: BVC e DNV. E, também uma empresa especializada em Sustentabilidade, a BSD Consulting.

Em 2014 a verificação externa dos RS foram executados por empresas de Auditoria independente, 83% (24), por Certificadoras, 14% (4) e por 1 Consultoria especialista em sustentabilidade. Em 2015 a asseguração se deu por 88% de empresas de Auditoria independente e 12% por Certificadoras. Em 2016 foram respectivamente 90% e 10%, por

empresas de Auditoria independente e Certificadoras. Tais resultados corroboram as conclusões encontradas por Silveira, Alberton e Vicente (2017), ao analisar 28 RS pertencentes à carteira ISE em 2016, percebeu-se que 82,10% foram verificados por Auditoria independente sendo que somente 4 relatórios foram assegurados por empresas Certificadoras e 1 foi verificado por empresa de Consultoria especializada em sustentabilidade.

De acordo com Silveira, Alberton e Vicente (2017), tal resultado revela que as firmas de Auditoria contábil desenvolvem a credibilidade no ramo de verificação e validação de informações e que as empresas especialistas em sustentabilidade possuem baixa aderência a prestação de serviços de auditoria de RS. Tais resultados corroboram com as evidências encontradas por Perego e Kolk (2012), Gomes (2012) e Zaro, Pastre e Alberton (2015).

Percebe-se que em 2014, a KPMG foi responsável por 41% das verificações externas das empresas da amostra. Em 2015, houve maior distribuição de prestadoras de serviços de Auditoria, Ernst & Young, KPMG e Price foram as que atenderam cada uma em média 29% das empresas da amostra. No ano de 2016, a KPMG fez a verificação de 3 empresas da amostra, o que representa 30% do total. A Ernst & Young auditou 20% da amostra e as empresas BVC, Deloitte e Price auditaram o restante da amostra, distribuídos em 10% para cada empresa.

Em relação aos indicadores verificados, na Categoria Econômica as empresas de Auditoria foram responsáveis por verificar 41% dos indicadores econômicos, e as Certificadoras 34%. Por outro lado, quanto aos indicadores da Categoria Ambiental, as Certificadoras verificaram 31% dos indicadores ambientais, seguidas pelas empresas de Auditoria 29% e pela Consultoria especializada em 19%. Já, em relação à Categoria Social, as empresas de Auditoria asseguraram 22% dos indicadores sociais, enquanto as Certificadoras verificaram 17%, e a Consultorias especializada 7%.

#### **4.1.6 Análise por tipo de conteúdo e governança corporativa**

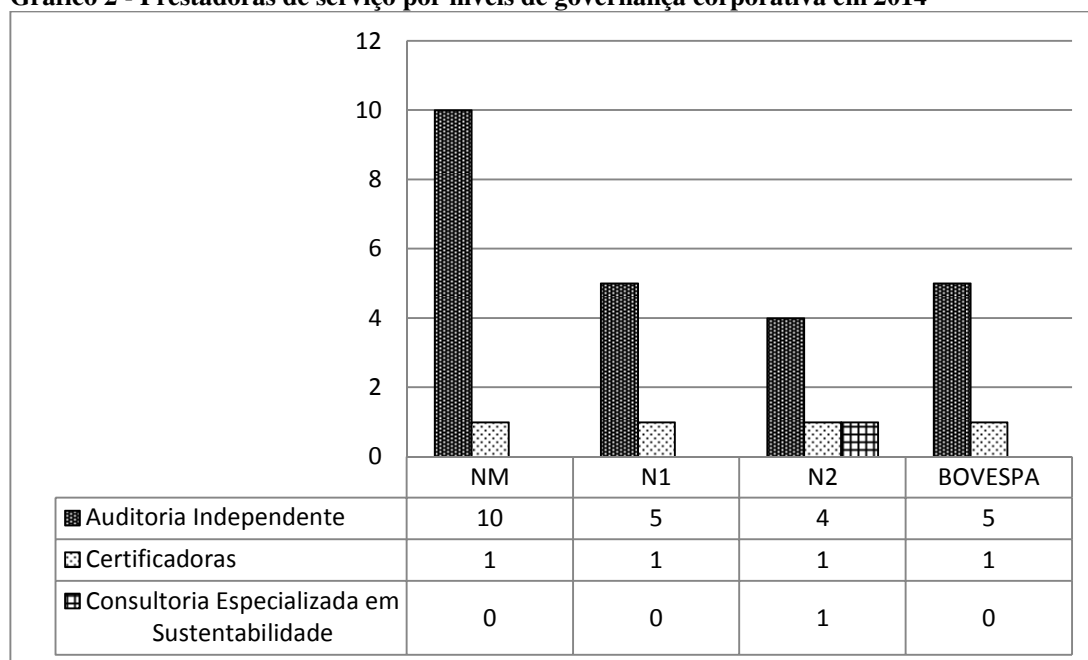
Outra característica observada neste estudo foi em relação às empresas prestadoras de serviços de Auditoria e o nível de governança corporativa. O Gráfico 2 apresenta a distribuição das empresas quanto a classificação por nível de governança corporativa em 2014.

Em 2014, dentre as 29 empresas da amostra, 23 delas estão classificadas quanto ao nível de governança corporativa e 6 delas estão no mercado comum que segundo a B3 é o segmento BOVESPA, sendo que 11 empresas (38%) pertencem ao Novo Mercado (NM), e

nos segmentos de Nível 1 (N1), Nível 2 (N2) e Bovespa (mercado comum) foram 6 empresas de cada segmento, representando 6% cada um.

Em 2014 as empresas de Auditoria independente asseguraram relatórios de 10 empresas no NM (41,67%), 5 no N1 (20,83%), 5 no BOVESPA (20,83%) e 4 empresas no N2 (16,67%). As Certificadoras, verificaram 1 empresa em cada segmento respectivamente, NM, N1, N2 e BOVESPA. E 1 empresa especializada em sustentabilidade efetuou asseguração a empresa do N2.

**Gráfico 2 - Prestadoras de serviço por níveis de governança corporativa em 2014**



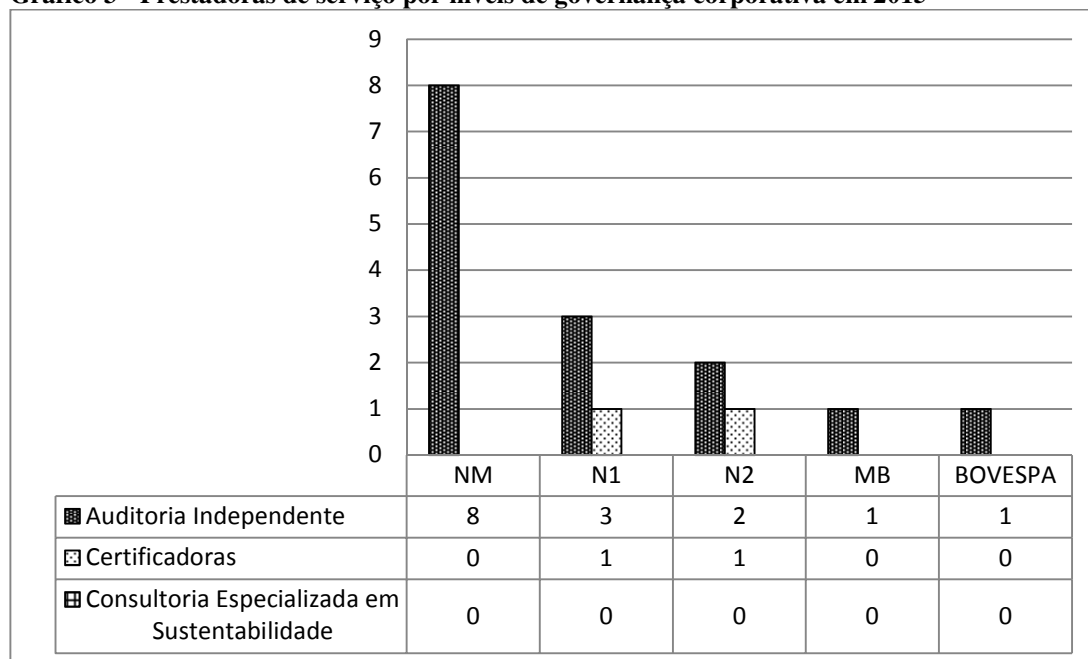
Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Em relação às prestadoras de serviços, no NM, em 2014, a composição foi representada pela KPMG (46%), EY e Price 18% cada, BDO e BVC (9%). Ao nível N1, a distribuição foi assim apresentada: KPMG (50%), Price (33%) e BVC (17%). No nível N2, a distribuição se deu com 33% para a KPMG e 17% para as seguintes empresas: EY, Deloitte, BSD e BVC. No nível BOVESPA, KPMG (33%), e 17% para: Price, EY, DNV GL, Deloitte. A distribuição total em relação ao nível de governança ficou assim distribuída: NM (38%), N1 (21%), N2 (21%), BOVESPA (20%).

Em 2015 a distribuição por segmento de mercado foi assim apresentada: NM (47%), N1 (24%), N2 (17%), BOVESPA (6%) e 1 empresa componente pelo segmento de Mercado de Balcão (MB). A distribuição em relação ao nível de Governança Corporativa e das empresas prestadoras de serviços em 2015 e apresentada pelo Gráfico 3.

No ano de 2015 as empresas de Auditoria independente asseguraram relatórios de 8 empresas no NM (53%), 3 no N1 (20%), 2 no N2 (13%), 1 no BOVESPA (7%) e 1 empresa no MB (7%). As Certificadoras, verificaram 1 empresa no N1 e uma no N2.

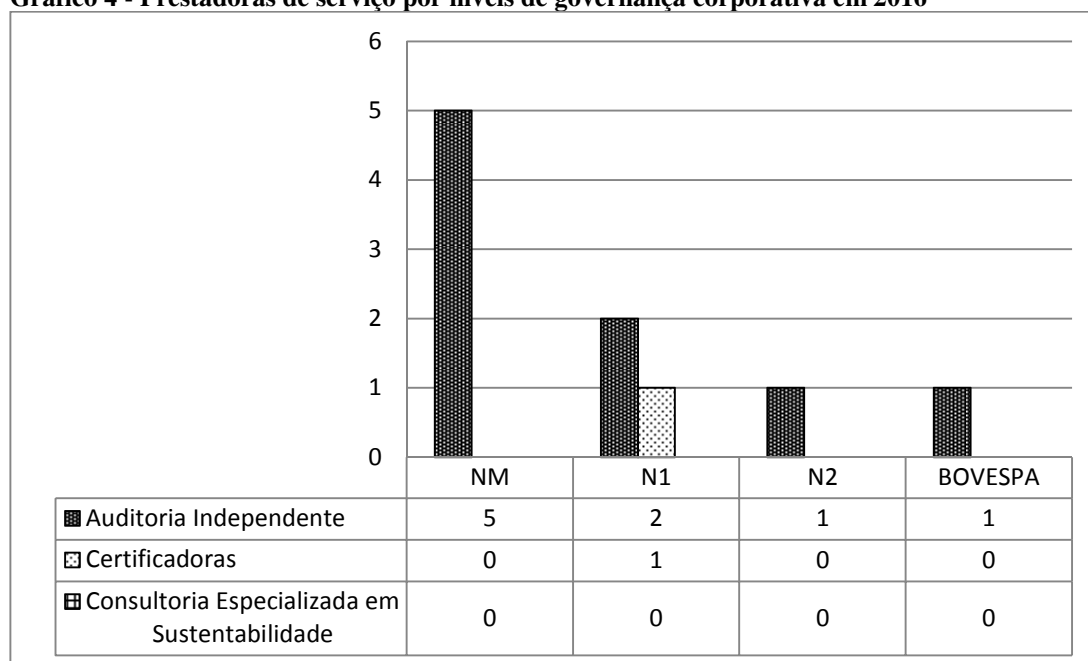
**Gráfico 3 - Prestadoras de serviço por níveis de governança corporativa em 2015**



Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Em 2015, ao nível, NM a composição foi representada pela KPMG (38%), EY (38%) BDO e Price (13%), foram 8 empresas nesse nível de governança. No nível N1, a distribuição foi assim apresentada: Price (25%), KPMG e BVC (13%). No nível N2, a distribuição foi igualmente entre EY, Deloitte e BVC com 1 empresa para cada. No nível BOVESPA, apenas EY (100%).

A distribuição por segmento de mercado em 2016 foi assim apresentada: NM (50%), N1 (30%), N2 (10%), BOVESPA (10%). Tal resultado corrobora o estudo feito por Silveira, Alberton e Vicente (2017), no qual, ao analisar as empresas componentes da carteira ISE 2016, concluiu que 19 empresas (54,3%) pertenciam ao Novo Mercado (NM), 7 empresas (20%) classificaram-se no segmento de Nível 1 (N1) de Governança Corporativa, 4 (11,4%) foram empresas classificadas no segmento de Nível 2 (N2) e 5 delas (S/N) não apresentaram as características específicas exigidas pelo regulamento de classificação. O Gráfico 3 apresenta a distribuição em relação ao nível de Governança Corporativa e das empresas prestadoras de serviços.

**Gráfico 4 - Prestadoras de serviço por níveis de governança corporativa em 2016**

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

A Price em 2016 prestou serviços para 1 empresa no N1. A KPMG executou a verificação externa de 2 empresas no NM e 1 no N1. EY assegurou 1 empresa no NM e 1 no BOVESPA. A Deloitte auditou uma empresa no N2. A BDO fez uma auditoria no NM, a Grant Thornton 1 empresa no NM e a BVC 1 empresa no N2.

Em suma, nos 3 anos analisados, as empresas de Auditoria independente fizeram a verificação externa de 48 relatórios, o que representa 86% do total, e a segmentação por nível de governança corporativa é: NM 48%, N1 21%, N2 e BOVESPA 15% e MB 2%. As Certificadoras efetuaram a verificação externa de 7 relatórios (12%) e tiveram os trabalhos distribuídos por segmentos: NM 14%, N1 43%, N2 29% e BOVESPA 14%. A empresa especialista teve somente 1 empresa ao N2.



## 5 CONCLUSÕES

Neste capítulo são apresentadas as conclusões do trabalho. A princípio é identificado o atendimento dos objetivos do trabalho, e correlacionando-se as seções que apresentam a sua execução. Posteriormente, baseado nos resultados da pesquisa, é apresentada uma síntese das principais conclusões. Finalmente, apresentam-se as sugestões para pesquisas e trabalhos futuros.

### 5.1 CONCLUSÕES QUANTO AOS OBJETIVOS

Conforme o objetivo geral deste trabalho, o qual se propôs a identificar os indicadores de sustentabilidade da diretriz, GRI-G4 que as empresas brasileiras submetem a verificação externa, os indicadores com maior *assurance* foram apresentados no decorrer do capítulo de Análise, portanto, considera-se que foi alcançado o objetivo geral deste trabalho.

Quanto ao atingimento dos objetivos específicos a seguir são apresentados individualmente. O objetivo específico “a”, (Identificar as empresas brasileiras que publicam o relatório de sustentabilidade na diretriz GRI-G4 e o submetem a verificação externa) foi alcançado, e as empresas foram relacionadas (seção 3.2.1). Foram identificadas quais empresas publicaram em cada ano da análise conforme a diretriz GRI-G4. As empresas brasileiras que publicaram o relatório de sustentabilidade na diretriz GRI-G4 e o submeteram a verificação externa em cada ano são apresentadas a seguir e identificadas pelo nome do pregão na B3.

Em 2014 foram identificadas 29 empresas: AES TIETE, BRADESCO, BRASIL, BRASKEM, CELESC, CELUL IRANI, CEMIG, CIELO, COPEL, CPFL ENERGIA, DURATEX, ECORODOVIAS, ELETROPAULO, ENERGIAS BR, EVEN, GOL, ITAUSA, ITAUUNIBANCO, KLABIN S/A, LIBRA T RIO, LOJAS RENNER, M.DIAS BRANCO, MINERVA, NATURA, PETROBRAS, RENOVA, SANTANDER BR, TELEF BRASIL e WHIRLPOOL.

Em 2015 foram identificadas 17 empresas: BRADESCO, BRASIL, CELESC, CEMIG, CIELO, CPFL ENERGIA, ECORODOVIAS, GOL, INVEPAR, ITAUSA, ITAUUNIBANCO, M.DIAS BRANCO, MINERVA, NATURA, RENOVA, TELEF BRASIL e TRIUNFO PART.

Em 2016 foram identificadas 10 empresas: BRADESCO, BRASIL, CELESC, CEMIG, ECORODOVIAS, ELEKTRO, ITAUSA, M.DIASBRANCO, MINERVA, TELEF BRASIL.

O objetivo específico “b”, (Classificar as empresas segundo a opção de abrangência do relatório essencial ou abrangente) também foi atingido. Na seção 4.1.3 as empresas foram classificadas segundo a abrangência. A pesquisa pode auferir que das 32 empresas da amostra, 9 optaram pela opção do relatório abrangente e 23 empresas pela opção essencial. Ressalta-se que as empresas optantes pelo formato essencial estão sujeitas a uma quantidade menor de indicadores conforme foi delineado na seção.

As empresas optantes pela opção abrangente são: BRASIL, CELESC, CELUL IRANI, CPFL ENERGIA, DURATEX, ELEKTRO, ITAUSA, PETROBRAS e SANTANDER BR. As empresas que escolheram a opção de relato essencial foram: AES TIETE, BRADESCO, BRASKEM, CEMIG, CIELO, COPEL, ECORODOVIAS, ELETROPAULO, ENERGIAS BR, EVEN, GOL, INVEPAR, ITAUUNIBANCO, KLABIN S/A, LIBRA T RIO, LOJAS RENNER, M.DIASBRANCO, MINERVA, NATURA, RENOVA, TELEF BRASIL, TRIUNFO PART e WHIRLPOOL.

O objetivo específico “c”, (Descrever os indicadores de sustentabilidade da diretriz GRI-G4 verificados externamente), também foi atingido, e nas seções de resultado foram descritos os indicadores que foram submetidos à verificação externa.

Os indicadores de sustentabilidade da diretriz GRI-G4, verificados externamente dos Conteúdos Padrão Gerais foram: G4-1 à G4-58. Os indicadores de sustentabilidade da diretriz GRI-G4, verificados externamente dos Conteúdos Padrão Específicos foram apresentados conforme cada Categoria. Na Categoria Econômica os indicadores verificados foram: G4-DMA de cada aspecto, G4-EC1 a G4-EC9.

Na Categoria Ambiental os indicadores verificados foram: G4-DMA de cada aspecto, G4-EN1 à G4-EN34. Na Categoria Social os indicadores verificados foram: G4-DMA de cada aspecto, G4-EN1 à G4-EN34; G4-LA1 à G4-LA16; G4-HR1 à G4-HR12; G4-SO1 à G4-SO11; e, G4-PR1 à G4-PR9.

O objetivo específico “d”, (Qualificar as empresas que asseguram os indicadores da GRI-G4 de acordo com a governança, setor e a escolha das prestadoras de garantia.), também foi atingido, e nas seções de resultado foram apresentadas as análises por tipo de governança corporativa, setor de atuação e das prestadoras de serviço de garantia.

A classificação das empresas conforme o nível de governança, demonstrou que em 2014, 11 empresas pertenciam ao NM, 6 empresas pertenciam ao N1, também 6 empresas no

N2 e 6 empresas no Mercado Comum, denominado BOVESPA. Em 2015, a distribuição foi assim apresentada: 8 empresas no NM, 4 empresas no N1, 3 empresas no N2, 1 empresa no MB e 1 no Mercado Comum. Em 2016 foram classificadas 5 empresas no NM, 3 no N1, 1 no N2 e 1 no Mercado Comum.

Em relação ao setor de atuação, foram apurados 12 setores distintos: Transporte; Tecidos, Vestuários e Calçados; Eletrodomésticos; Alimentos Diversos; Produtos de Uso Pessoal e de Limpeza; Bancos; Serviços Financeiros Diversos; Madeira e Papel; Petroquímicos; Petróleo, Gás e Biocombustíveis; Telecomunicações e Energia Elétrica.

Quanto a escolha das prestadoras de garantia, a pesquisa conclui que 9 prestadoras de serviços de asseguração foram selecionadas: BVC, BDO, BSD, Deloitte, DNV, Ernst & Young, Grant Thornton Brasil, KPMG e Price. As prestadoras são empresas de Auditoria independente, Certificadoras e Consultoria Especializada em Sustentabilidade.

Portanto, o presente trabalho permitiu responder à pergunta (questão-problema) da pesquisa - Quais são os indicadores de sustentabilidade da diretriz GRI-G4 que as empresas brasileiras submetem a verificação externa? – conforme os resultados resumidos a seguir.

O estudo concluiu que os Conteúdos Padrão Gerais foram os que mais tiveram asseguração por indicadores. Os principais indicadores dessa classificação tiveram em 2014 *assurance* de 86% a 93%, em 2015 de 88% a 94% e em 2016 de 70% a 90%. O indicador G4-10 relacionado à força de trabalho teve *assurance* de 93%, 94% e 90%, respectivamente entre os anos da pesquisa. Os indicadores relativos à materialidade apresentaram as seguintes *assurances*: G4-19 com 86% em 2014, G4-20 com 90% em 2014, G4-21 com 86% em 2014. Os indicadores relacionados à identificação e seleção para engajamento de *stakeholders*, apresentaram a incidência de verificação externa: G4-25 apresentou 86% em 2014, G4-26 apresentou 86%, 88% e 70% respectivamente. O indicador G4-15, o qual indica que se listem as cartas, princípios ou outras iniciativas desenvolvidas externamente de caráter econômico, ambiental e social que a organização subscreve ou endossa, teve a verificação externa de 94% em 2015. A participação em associações e organizações nacionais ou internacionais de defesa em que a organização tem participação é representada pelo indicador G4-16, o qual teve *assurance* de 88% em 2015 e de 70% em 2016.

No tocante, aos Conteúdos Padrão Específicos, os indicadores do aspecto combate à corrupção representaram 52% da *assurance* em 2014 e 44% em 2015. O tema corrupção ganha destaque no cenário brasileiro por diversos escândalos corporativos envolvendo grandes empresas privadas e estatais, como relata a matéria publicada, no Jornal Valor Econômico (2017), que mesmo após 3 anos da operação Lava-Jato, de acordo com o

procurador regional a República Carlos Fernando dos Santos Lima, “fica claro que há muito trabalho ainda a ser feito [ pela Lava-Jato] na própria Petrobras. Nada garante que tenhamos hoje uma empresa totalmente limpa da corrupção” (VIEIRA, 2017).

Os indicadores do aspecto trabalho forçado ou análogo ao escravo apresentaram *assurance* de 31% em 2014, 26% em 2015 e 25% em 2016. Este indicador social configura-se importante quesito sobre a reputação corporativa, e as empresas estão em constante fiscalização governamental, como mostra a matéria publicada pelo Estadão (2017), no qual o Ministério do Trabalho divulgou a chamada lista suja do trabalho escravo, em que 68 empregadores são acusados de manter trabalhadores em condições análogas à escravidão (NOGUEIRA, 2017).

Os indicadores relacionados ao trabalho infantil obtiveram a *assurance* de 29% em 2014, 24% em 2015 e 25% em 2016. Isto indica que há espaço para mais empresas aderirem à verificação externa de indicadores desse tipo, pois em matéria publicada pela revista eletrônica Istoé (2017), o Grupo Especial de Combate ao Trabalho Infantil do Ministério do Trabalho descobriu, durante uma operação em Roraima, 118 crianças e adolescentes trabalhando em atividades relacionadas como algumas das piores formas de trabalho infantil, prejudicando a saúde e à segurança das crianças.

Os indicadores pertencentes ao aspecto treinamento e educação, também, foram significativos, sendo que em 2014, apresentaram *assurance* de 53%, em 2015 de 51% e em 2016 43%. Isso mostra a importância da capacitação dos funcionários pelas empresas.

A análise setorial demonstrou que as empresas em média verificaram em maior número os indicadores financeiros, sendo que a Categoria Econômica apresentou 44% de *assurance* em 2014, 31% em 2015 e 34% em 2016. A Categoria Ambiental, em média em 2014 apresentou incidência de verificação externa de 38% dos indicadores, em 2015 28% e em 2016 23%. Por fim, na Categoria Social, a incidência de confirmação externa foi de 32% em 2014, 22% em 2015 e 2016.

A análise por prestadora de serviço de asseguarção demonstrou que os relatórios foram assegurados por Especialistas (2%), por Certificadoras (12%) e a maioria por empresas de Auditoria (86%). As empresas de Auditoria verificaram em maior quantidade os indicadores financeiros, a Categoria Econômica teve 41% de *assurance*, já na Categoria Ambiental efetuaram a verificação externa de 29% dos indicadores e na Categoria Social de 22%. As empresas Certificadoras tiveram a asseguarção assim distribuída: Categoria Econômica (34%), Categoria Ambiental (31%) e Categoria Social (17%). A empresa de Consultoria

especializada apresentou *assurance* de 19% na Categoria Ambiental e de 7% na Categoria Social.

A última análise do trabalho foi em relação aos níveis de governança corporativa, o qual apontou que as empresas de Auditoria independente prestaram serviços para 44% de empresas pertencentes ao NM, 22% ao N1, N2 e BOVESPA 16% e MB 2%. As Certificadoras tiveram os trabalhos distribuídos por segmentos: NM 40%, N1 30%, N2 20% e BOVESPA 10%. A empresa Especialista teve somente 1 empresa ao N2.

Em suma, observou-se que o interesse das empresas em verificar os indicadores GRI-G4, enfatizou-se nos indicadores econômicos e os que se relacionam a geração de resultados e captação de investimentos, pois os resultados mostraram que o desempenho econômico foi um dos indicadores mais submetidos à verificação externa, com 53% em 2014, 48% em 2015 e 2016.

Indicadores como, força de trabalho, materialidade e engajamento de *stakeholders* estão diretamente relacionados aos resultados financeiros e imagem da empresa. No estudo de Luna (2016), os resultados encontrados identificaram que a prática de auditoria dos RS proporciona retornos anormais no valor das ações, que o mercado está atento às práticas empresariais em torno da questão socioambiental e que os investidores valorizam mais as empresas que prezam por maior transparência das informações dessa natureza.

Conclui-se que as empresas tiveram preferência em contratar empresas de Auditoria Independente, não sendo relevante a Especialidade em sustentabilidade. Isto é confirmado pelos resultados obtidos na pesquisa de Silveira, Alberton e Vicente (2017), no qual foi constatada a baixa aderência e relevância na contratação de empresas Especialistas em sustentabilidade.

A análise setorial evidenciou que dos 12 setores contidos na amostra, houve a incidência de 29% do setor de Energia Elétrica, 21% de Bancos, 14% de Transportes e 11% de Alimentos. Tais cálculos são corroborados pelo estudo de Conceição, Dourado e Silva (2012), no qual obteve maior incidência no uso do relatório GRI-G3, entre os anos de 1999 a 2010 na América Latina, nos segmentos, Financeiro (Bancos e Instituições Financeiras), Energia Elétrica e Indústria de Bebidas e Alimentos.

O resultado desta pesquisa traz contribuições sobre a asseguarção dos RS da Diretriz GRI-G4, o qual é uma prática voluntária, e serve como base para comparação para pesquisas futuras que se relacionem ao tema. Também com a contribuição das análises, setorial, por nível de governança corporativa e das prestadoras de asseguarção podem ser feitas inferências e comparações com futuros trabalhos.

## 5.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Os resultados encontrados nesta pesquisa dizem respeito às empresas brasileiras da B3 que publicaram os RS com base na Diretriz GRI-G4 e o submeteram os indicadores a verificação externa. E por essa razão, a presente pesquisa sugere para pesquisas futuras o mesmo tipo de análise, aplicada em amostras diferentes e a outros países, como por exemplo, na Holanda, no qual se originou o modelo GRI. E, seria relevante, que numa amostra maior pudesse ser aplicada uma análise estatística relacionando também o tamanho e porte das empresas.

A Verificação Externa dos RS é um avanço em relação ao *disclosure* socioambiental, e assim sugere-se um comparativo ao presente estudo, para verificar como eram feitas as auditorias dos RS até 2013, apurando quem fazia e o que implicava a mais para o usuário da área contábil.

Outra sugestão seria fazer uma análise da relação entre as prestadoras de Auditoria Independente que realizaram os trabalhos de asseguuração tanto dos Demonstrativos Contábeis e quanto dos RS, e inferir a relação de maior responsabilização da Auditoria independente, visto que para a determinação do risco de auditoria haveria maiores informações disponíveis nos RS.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, J. B. de. Asseguração de Relatórios de Sustentabilidade: o Caso Petrobrás. **In: Anais do XIV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. São Paulo, 2014.

B3, BRASIL, BOLSA E BALCÃO. **Empresas Listadas**. Brasil. 2017. Disponível em: [http://www.bmfbovespa.com.br/pt\\_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/empresas-listadas.htm](http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/empresas-listadas.htm). Acesso em: 03 set. 2017.

CASTRO, F. A. R.; SIQUEIRA, J. R. M.; MACEDO, M. A. S. Indicadores ambientais essenciais: Uma análise da sua utilização nos relatórios de sustentabilidade das empresas do setor de energia elétrica sul americano, elaborados pela versão “G3” da *Global Reporting Initiative*. *In: South American Congress on Social and Environmental Accounting Research–CSEAR*. Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: 2009.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. *In: BEUREN, Ilse Maria (org.). Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. Cap. 5. P. 117-143.

CONCEIÇÃO, Sérgio Henrique; DOURADO, Gilson Barbosa; SILVA, Simone Freire. Global Reporting Initiative (GRI)-um estudo exploratório da prática de evidenciação em sustentabilidade empresarial na América Latina. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 17, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, CFC. **NBC TO 3000 – Trabalho de asseguarção diferente de auditoria e revisão**. Brasil, 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, CFC. **NBC TA - Estrutura Conceitual**. Brasil, 2015.

CORAL, Eliza. **Modelo de planejamento estratégico para a sustentabilidade empresarial**. 2002. 270 p. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.

DEEGAN, C.; COOPER, B. J.; SHELLY, M. *An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence*. **Managerial Auditing Journal**, v. 21, n. 4, p. 329-371, 2006.

FERNANDES, Fernanda da Silva; SIQUEIRA, José Ricardo Maia; GOMES, Mônica Zaidan. A decomposição do modelo da *Global Reporting Initiative* (GRI) para avaliação de relatórios de sustentabilidade. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, n. 34, p. 101-131, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOMES, S. F. **Auditoria aos relatórios de sustentabilidade das empresas portuguesas: uma visão sobre o estado da arte e a percepção dos Revisores Oficiais de Contas**. 2012. Dissertação de Mestrado. Escola Superior de Tecnologia e Gestão, 2012.

GRI. **Manual de implementação.** *Global Reporting Initiative*. 2013. Site da organização. Disponível em: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Brazilian-Portuguese-G4-Part-Two.pdf>. Acesso em: 11 Ago. de 2017.

GURVITSH, N.; SIDOROVA, I. *Survey of Sustainability Reporting Integrated into Annual Reports of Estonian Companies for the years 2007-2010: Based on Companies Listed on Tallinn Stock Exchange as of October 2011*. **Procedia Economics and Finance**, v. 2, p. 26-34, 2012. Disponível em: < <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567112000615>. Acesso em: 01 set. 2017.

HASAN, M.; ROEBUCK, P. J.; SIMNETT, R.. *An investigation of alternative report formats for communicating moderate levels of assurance*. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 22, n. 2, p. 171-187, 2003.

*International Auditing and Assurance Standards Board* (2011). **ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information**, IFAC, USA.

Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (2011). **NPO 1 – Trabalhos de Asseguração (Assurance) que Não Sejam de Auditoria ou de Revisão de Informações Financeiras Históricas**, IBRACON, Brasil.

ISTOÉ. **Fiscais encontram 118 crianças em piores formas de trabalho infantil em Roraima**. 11 out. 2017. Disponível em: < <https://istoe.com.br/fiscais-encontram-118-criancas-em-piores-formas-de-trabalho-infantil-em-roraima/>>. Acesso em: 17 Out. 2017.

*KPMG International Responsibility Reporting* 2011. *The Definitive Snapshot of CR Reporting*.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOZANO, R.; HUISINGH, D. *Inter-linking issues and dimensions in sustainability reporting*. **Journal of Cleaner Production**, v. 19, n. 2, p. 99-107, 2011.

LUNA, Taianan Alves Uzeda. **Os fatores que influenciam a decisão de auditar os relatórios de sustentabilidade e o impacto dessa no retorno das ações de empresas brasileiras**. 2016. 56 p. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal da Bahia, 2016.

NOGUEIRA, Ronaldo. Ministério divulga 'lista suja' do trabalho escravo. **Época Negócios por Estadão conteúdo**. 24 mar. 2017. Disponível em: <http://epocanegocios.globo.com/Brasil/noticia/2017/03/epoca-negocios-ministerio-divulga-lista-suja-do-trabalho-escravo.html>. Acesso em: 17 out. 2017.

OLIVEIRA, Mônica Carvalho de. **A noção de diálogo materializada nos relatórios GRI**. 2017. 132 p. Dissertação (Mestrado em Comunicação e Informação), Programa de Pós-Graduação em Comunicação e Informação da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – PPGCOM/UFRGS, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017.

OLIVEIRA NETTO, Alvim Antônio de. **Metodologia da Pesquisa Científica**. 2. Ed. Florianópolis: Visual Books, 2006.



PEREGO, P.; KOLK, A. *Multinationals' accountability on sustainability: The evolution of third-party assurance of sustainability reports*. **Journal of Business Ethics**, v. 110, n. 2, p. 173-190, 2012.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. Cap. 3. P. 76-96.

ROVER, Suliani. **Disclosure socioambiental e custo de capital próprio de companhias abertas no Brasil**. 2013. 193 p. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

SILVA, Edna Lúcia; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4. ed. (rev. e atual.). Florianópolis:UFSC, 2005.

SILVEIRA, G. B.; ALBERTON, L.; VICENTE, E. F. R. O estado da arte da asseguaração dos relatórios de sustentabilidade: um estudo das empresas do índice de sustentabilidade empresarial (ISE) 2016. **Revista de Gestão Social e Ambiental**. v.11, n. 2, p. 36-53, 2017.

SIMNETT, R.; VANSTRAELEN, A.; CHUA, W. F. *Assurance on sustainability reports: An international comparison*. **The Accounting Review**, v. 84, n. 3, p. 937-967, 2009.

VIEIRA, André Guilherme. Após três anos de Lava-Jato, corrupção continua a assolar setores da Petrobras. **Valor Econômico**. São Paulo. 05 mai. 2017. Disponível em: <http://www.valor.com.br/politica/4958352/apos-tres-anos-de-lava-jato-corrupcao-continua-assolar-setores-da-petrobras>. Acesso em: 17 out. 2017.

WALLAGE, Philip. *Assurance on sustainability reporting: an auditor's view*. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 19, n. s-1, p. 53-65, 2000.

Zanella, Liane Carly Hermes. **Metodologia de pesquisa**. 2. ed. rev. atual. – Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2011.

ZARO, E. S.; PASTRE, F.; ALBERTON, L. Asseguaração dos relatórios de Sustentabilidade das empresas que compõem a carteira do índice de sustentabilidade empresarial 2013. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 20, n. 1, p. 47-63, 2015.